MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.	:	16327.004322/2002-55
Recurso nº.	:	136.791
Matéria:	:	IRPJ E OUTRO – EX: DE 1998
Recorrente	:	AVENTIS PHARMA LTDA. (SUCESSORA DE HOECHST MARION ROUSSEL LTDA).
Recorrida	:	1ª. TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE – RS.
Sessão de	:	23 de fevereiro de 2005
Acórdão nº.	:	101-94.859

IRPJ – PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL – IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM – INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO – A IN SRF nº 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados a produção de outro bem. Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AVENTIS PHARMA LTDA. (SUCESSORA DE HOECHST MARION ROUSSEL LTDA).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator) e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. O Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno apresentou declaração de voto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ e SANDRA MARIA FARONI.

Recurso nº. : 136.791
Recorrente : AVENTIS PHARMA LTDA. (SUCESSORA DE HOECHST MARION ROUSSEL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de procedimento para cobrança de IRPJ e CSL, referentes ao ano-calendário de 1997, tendo em vista ajuste por indedutibilidade de custos, em face da legislação de preços de transferência, Lei 9.430/96, artigos 18 a 24.

Transcrevo, por conciso e preciso, o relatório da decisão recorrida, de fls. 1.723, *in verbis*:

> "Os lançamentos resultaram da adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das parcelas de custo superiores ao permitido pela legislação de preços de transferência, por aplicação do método dos preços independentes comparados (PIC) sobre as importações das seguintes matérias-primas (princípios ativos ou fármacos): alprazolan, cefotaxima sódica, cetoprofeno, fosfato de clindamicina, dipirona sódica, furosemida, gliburida e cloridrato de lincomicina.
>
> A contribuinte foi cientificada das autuações em 27/12/02 (fls. 984 e 988) e protocolizou a impugnação em 28/01/03 (fls. 993/1070).
>
> A autuada defende que as importações dos produtos alprazolan e fosfato de clindamicina não estariam sujeitas à legislação de controle de preços de transferência, uma vez que os produtos foram adquiridos de pessoa jurídica não-vinculada e sem caráter de exclusividade. Quanto ao mais, entende que a legislação permite a utilização do método do preço de revenda menos lucro (PRL).
>
> Seus argumentos são, em síntese:
>
> 1) é aplicável o método do preço de revenda menos lucro (PRL) porque:
>
> 1.1) a administração não poderia recusar a aplicação do método PRL às importações de produtos da França e Alemanha, uma vez que os acordos para evitar bitributação formalizados entre o Brasil e esses países consagram o princípio *"arm's length"*, na forma do modelo criado pela OCDE;

1.2) a vedação à aplicação do método PRL, conforme a IN SRF 38/97, é ilegal, pois a Lei 9.430/96 não o proíbe;

1.3) os casos ora propostos não se subsumem à vedação da IN SRF *d* 38/97, pois os *"pequenos processos industriais de beneficiamento",* como ocorre na indústria farmacêutica, não constituem *"produção de bem novo";*

1.4) a Lei nº 9.959/00 expressamente reconheceu a inexistência de incompatibilidade entre o método PRL e a aplicação de bens importados para produção;

2) a autoridade fiscal cometeu inúmeros vícios ao tentar aplicar o método dos preços independentes comparados (PIC), destacando-se:

2.1) a utilização de quantidades mínimas importadas por terceiros como parâmetro de comparação é insuficiente para a apuração de um *"valor de mercado";*

2.2) não foram obedecidos os requisitos do conceito de similaridade previstos na legislação aduaneira (Acordo de Valoração Aduaneira);

2.3) a fiscalização não realizou comparação dos princípios ativos importados pela impugnante e com os de terceiros por meio dos respectivos certificados de análise, sendo que somente alguns dos produtos importados de terceiros tiveram os certificados de análise juntados;

2.4) a autoridade fiscal não teve o cuidado na escolha dos produtos tomados em comparação, pois tratam-se de *genéricos e cópias,* normalmente produzidos por pequenos laboratórios, que não têm os custos de pesquisa e desenvolvimento;

2.5) não foram considerados diversos valores agregados aos bens importados pela impugnante, como é o caso das garantias de segurança, qualidade e atualidade dos produtos, certeza do abastecimento e facilidade de pagamento;

2.6) os preços-parâmetros foram obtidos através de informações sigilosas fornecidas por concorrentes e pelo Siscomex, inacessíveis à impugnante à época dos fatos geradores;

2.7) foram consideradas na apuração do preço-parâmetro transações provenientes do Uruguai, país que mantém regime tributário incentivado (paraíso fiscal);

2.8) há diversos vícios materiais cometidos pela autoridade fiscal (indicados nas fls. 1050/1052);

3) a fiscalização cometeu três graves erros que importam em cerceamento de defesa:

3.1) inexiste documentação comprovando a efetiva realização das operações com terceiros, bem como quantidades e preços praticados;

3.2) não foram colhidas amostras dos produtos utilizados na formação dos preços-parâmetros, o que impede à impugnante ter certeza quanto à correspondência dos produtos com as informações das declarações de importação; e

3.3) a fiscalização baseou-se exclusivamente em declarações das empresas, sem analisar efetivamente os contratos que serviram de base às transações-parâmetros e sem verificar a autenticidade dos declarantes.

A impugnante pede realização de perícia técnica, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72 (PAF)."

Ao decidir, a colenda Primeira Câmara da DRJ em Porto Alegre-RG, à unanimidade de votos, rejeitou o pedido de perícia e considerou procedente a ação fiscal. Seus fundamentos podem ser assim resumidos:

- inicialmente, tendo em vista a Decisão Cosit nº 20/2000, em resposta a consulta formulada por sucedida da recorrente, e a Solução de Consulta Cosit nº13/2002, em consulta formulada pela Interfarma, associação a que pertence a recorrente, ambas no sentido da inaplicabilidade do método PRL em casos de produção, bem como pela inexistência de conflito entre os tratados para evitar a dupla tributação e as regras nacionais de preços de transferência, adota os fundamentos das respostas para rechaçar os questionamentos da autuada;

- quanto às questões das importações de alprazolan e fosfato de clindamicina, alega que a empresa Rodhia, sucedida pela autuada, importou tais produtos da empresa Pharmacia & Upjohn World Wide e Pharmacia & Upjohn S.A., no período em que mantinha contrato de exclusividade na fabricação e distribuição dos produtos Upjohn, fato que se subsume ao disposto no inciso IX do artigo 23 da Lei 9.430/96;

- para os questionamentos referentes ao método de Preços Independentes Comparados, afirmou que o percentual de empresas concorrentes pesquisadas foi bastante significativo, tendo em vista informações que podem se obtidas na própria Internet no sítio da ANVISA;

- sustentou que não há obrigatoriedade para a conferência de certificados de análise de produtos – embora a contribuinte tenha sido intimada a fornecê-los e não o fez –, pois a similaridade pode ser identificada por documentos usualmente emitidos pelas empresas, ou por publicações, relatórios oficiais, pesquisas de instituições de notório conhecimento técnico etc;

- aduz que o conceito de similaridade é o previsto no artigo 26 da IN SRF nº 38/97, sendo juridicamente impertinente utilizar-se analogia dos conceitos constantes do Código de Valoração Aduaneira, pois existente norma expressa;

- afirma que não se poderia, outrossim, utilizar legislação sobre vigilância sanitária para induzir definição de similaridade quanto a preços de transferência, nem tampouco nome comercial ou marca, pois estes são identificações de medicamentos similares e não requisitos de sua definição;

- fundamentou que o rigoroso controle da qualidade dos fármacos importados, bem como a adoção da Farmacopéia Brasileira (Portaria MS/SVS nº 116/95), da qual derivam as Denominações Comuns Brasileiras, as quais, por sua vez, são coincidentes com as utilizadas pela codificação da Nomenclatura Comum do Mercosul, permitem concluir que pela adequação das matérias-primas importadas às especificações das farmacopéias aceitas pelo Brasil, e pela equivalência de especificações entre NCM e DCB (potência e nível de atividade, pureza, pureza microbiológica, solubilidade, teor residual de solventes etc.)

- ademais, afirma que, com a edição da Lei dos Genéricos, pode-se concluir que um medicamento similar seja aquele que possui o mesmo princípio ativo do medicamento de referência, e que um medicamento genérico tem comprovação, por testes, da mesma equivalência farmacêutica;

- diz que, tendo os princípios ativos importados pela autuada sido utilizados na fabricação de medicamentos de referência, e os importados por outros para a fabricação de medicamentos similares e genéricos, concluí-se pela equivalência dos fármacos importados pela autuada com aqueles importados por terceiros;

- quanto aos ajustes previstos na legislação para garantia de funcionamento de bem, e custos de fiscalização de qualidade, padrão de serviços e condições de higiene, afirma que os mesmos não são ao caso aplicáveis, pois tais ajustes são direcionados a máquinas e equipamentos, e também não teria restado comprovada a assunção de tais obrigações pela autuada;

- para as questões pontuais argüidas pela autuadas, rechaçou-as com os seguintes fundamentos:

- não pode ser aceita a prova (documento de negociação internacional) de preços maiores praticados por terceiros no princípio cloridato de lincomicina, pois sobre a mesma operou-se a preclusão, além de faltar prova de que não há vinculação entre as partes contratantes à luz da legislação brasileira;

- os descontos concedidos na comercialização dos produtos produzidos a partir dos princípios importados não podem ser considerados para cálculo, pois não são descontos sobre o valor importado;

- não se pode excluir da apuração de preços parâmetros as importações do Uruguai, pois este país não é tratado pela legislação pátria como país de tributação favorecida;

- incabível a reclamação de impossibilidade de acesso ao Siscomex, eis que a autuada poderia ter adotado o CPL ou outros elementos ao seu alcance, conforme o artigo 21 da Lei 9.430/96.

Tal *decisum* restou assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1997
Ementa: PERÍCIA. A autoridade julgadora de primeira instância indeferira a realização de perícia que considere prescindível (art. 18 do PAF).

PAF. Os julgadores de DRJ devem observar obrigatoriamente as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos tributários e aduaneiros, dentre os quais incluem-se as soluções de consulta resultantes de indagações sobre a mesma matéria, formuladas pelo contribuinte ou por entidade representativa da qual o contribuinte é associado.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. VINCULAÇÃO. As importações realizadas por empresa que atua como distribuidora exclusiva quanto a determinado produto sujeitam-se ao controle de preços de transferência, mesmo que sofram algum processo de industrialização por encomenda.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - SIMILARIDADE. 0 conceito de similaridade para fins de apuração do preço de transferência está normatizado em legislação especifica, não comportando aplicação de analogia.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. 0 método de revenda menus lucro (PRL) somente pode ser aplicado aos processos de produção de outros bens a partir de 1º de janeiro de 2000.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MEIOS DE PROVA. Cumpre ao contribuinte apurar os preços-parâmetros com base na legislação prevista no art. 21 da Lei nº 9.430/96. Em caso de omissão, o fisco poderá valer-se de outros documentos que dispuser (art. 39, parágrafo único, da IN SRF nº 38/97).

TRIBUTACAO REFLEXA: CSLL. A decisão adotada para um tributo vale para o outro quando as causas forem idênticas.

Lançamento Procedente."

Irresignada, a ora recorrente interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário ora em julgamento, sumarizando seus argumentos no início de seu petitório, conforme segue, *in verbis*:

"Da Perícia - A perícia técnica requerida na impugnação comprovará a existência de inúmeras diferenças (propriedades químicas, físicas e farmacológicas) entre os princípios ativos importados pela Recorrente

e aqueles utilizados na formação do preço parâmetro, confirmando a inexistência de similaridade para fins de controle de preços de transferência.

Das importações de alprazolan e fosfato de clindamicina

Os princípios ativos *alprazolan* e *fosfato de clindamicina* são provenientes de empresa não vinculada e sem exclusividade quanto a estes produtos, não estando sujeitos ao controle de preços de transferência.

Da inaplicabilidade do método PRL

De acordo com os Tratados de Bitributação firmados e a legislação pátria, é absolutamente legítima a utilização do Método PRL para todos os demais princípios ativos objeto do auto de infração (cefotaxima sódica, cetoprofeno, dipirona sódica, furosemida, gliburida e cloridrato de lincomicina).

Os Tratados firmados com a França e a Alemanha para evitar a bitributação — Decretos nº 70.506/72 e 76.988/76

Nos termos dos artigos 9º dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação Brasil — Alemanha e Brasil-França, o Brasil somente poderia efetuar qualquer ajuste se o fisco comprovasse que a transação se deu *fora* dos parâmetros *arm's length.* 0 ajuste efetuado pelas autoridades fiscais contraria, pois, o referido acordo que, nos termos do artigo 98 do CTN, prevalece sobre a lei brasileira.

A legislação brasileira

A Lei nº 9.430/96 permite que o contribuinte escolha qualquer dos métodos para apuração do preço de transferência, inexistindo qualquer vedação ao emprego do PRL. A restrição da IN 39/97 excede, pois, a lei. Ademais, no caso presente não há "produção de outro bem", havendo apenas mera adição de excipientes, água e substâncias inertes aos aludidos princípios ativos. Não há que se falar, portanto, em processo de produção impeditivo da aplicação do método PRL.

Decisão COSIT nº 01, de 02/02/99. Conceito de custo de produção. Uso adequado

0 processo de transformação a que se submete um determinado produto, desde que mantidas as suas características essenciais, não o transforma noutro bem. 0 mesmo produto continua, portanto, a ser revendido. É equivocado o argumento de que produção e revenda se excluem. Nada impede que urna empresa adquira um produto, submeta-o a processo industrial e, em seguida, revenda-o.

Da aplicação do método PIC

Quantidade de amostras para o estabelecimento dos preços-parâmetros

0 ínfimo número de transações consideradas na formação do preço parâmetro é insuficiente para refletir o real preço de mercado dos princípios ativos, causando grave distorção.

Meios de provas para estabelecer os preços-parâmetro

Para se estabelecer os preços-parâmetro é necessário que se analisem os certificados de análise e a rota de síntese dos produtos.

Conceito de similaridade

A Lei nº 9.430/96 não estabelece um conceito de *bem similar* para efeitos de preços de transferência, o qual somente vem a ser tratado na IN nº 38/97. Desta forma, devem ser considerados o Acordo de Valoração Aduaneira e a Lei nº 9.787/99, os quais determinam que distinções relativas *á qualidade, marca e renome comercial* afastam a *similaridade.* No caso do particular do ramo farmacêutico, existe um conceito legal especifico de *medicamento similar,* que se sobrepõe à Instrução Normativa (norma especial).

Ajustes nos preços-parâmetro

Para se estabelecer os preços-parâmetro é necessário que se leve em conta os valores agregados aos produtos da Recorrente, fazendo os conseqüentes ajustes.

Questões pontuais

Levando-se em consideração o princípio da verdade material e o tempo necessário para a elaboração dos certificados de análise, é inadmissível que se tenha por precluso o direito da ora Recorrente de apresentar tais documentos, antes mesmo do julgamento de primeira instância. De fato, conforme os documentos anexos, seria impossível que se cumprisse o exíguo prazo de 7 dias concedido pela D. Autoridade Fiscal para a ora Recorrente apresentar os certificados de análise dos produtos, a fim de comprovar sua não comparabilidade.

Ademais, traz a Recorrente declaração da Pharmacia Inc. no sentido de que aquela empresa não é vinculada à Pharma Argentina S.A. nos termos da Lei 9.430/96, seja societária, seja contratual, seja administrativamente, devendo tais dados ser considerados na busca dos preços-parâmetro.

Remessa de lucros através de importação superfaturada

As normas que regulam os preços de transferência asseguram ao contribuinte a escolha do método aplicável. Assim, não existe "boicote" por parte da Recorrente, existe uma escolha, claramente expressa na lei 9.430/96.

Do alegado cerceamento de defesa

Da utilização de dados do SISCOMEX"

Os preços médios foram apurados pela D. Autoridade Fiscal a partir de informações não acessíveis pela Recorrente no momento do fato gerador (SISCOMEX e intimações a outras empresas), fato que não pode ser aceito no controle de preços de transferência por contrariar o princípio *arm's length* e, particularmente, o artigo 21 da Lei nº 9.430/96.

Da necessidade de coleta de amostras

Não há nos autos amostras dos princípios ativos que foram objeto das transações utilizadas na formação do preço parâmetro. Sabe-se que, proposital ou equivocadamente, por vezes as informações constantes das declarações de importação não correspondem exatamente à verdade. Sem as referidas amostras, a Recorrente ficou impossibilitada de conferir a veracidade destas informações, fato que caracteriza nova hipótese de cerceamento de defesa.

Declarações e presunção de legitimidade

Não foram juntados aos autos os instrumentos contratuais relativos às transações parâmetro, tendo a D. Autoridade Fiscal limitado-se exclusivamente às declarações prestadas pelos terceiros para concluir pela desnecessidade de realização de ajustes nos preços praticados. Sem acesso aos contratos, a Recorrente ficou impossibilitada de constatar, *in concreto*, a procedência desta conclusão.

Das transações com países de tributação favorecida

Na apuração dos preços médios foram indevidamente considerados bens provenientes de países de tributação favorecida, fato que desqualifica a importação como transação parâmetro, torna-a *transação controlada*, nos termos do artigo 37 da IN 38/97)."

Pede o cancelamento da autuação.

Os ajustes realizados são os seguintes:

Insumos	Preço Médio Aventis Pharma R$	Preços Independentes Comparados - R$	Diferença Percentual
Alprazolan	51.063,99	917,71	**5.464,28%**
Cefotaxima Sódica	4.285,93	2.252,91	**90,23%**
Fosfato de Clindamicina	2.065,35	950,10	**117,38%**
Cetoprofeno	520,98	145,57	**257,89%**
Dipirona Sódica	20,49	6,59	**210,93%**
Furosemida	640,76	58,24	**1.000,00%**
Gliburida	5.687,08	146,53	**3.781,00%**
Cloridato de Lincomicina	388,52	82,73	**369,62%**

Arrolamento conforme anexo "X" dos autos.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, inclusive quanto a apresentação de garantia (anexo "X" dos autos). Dele conheço.

Com objetivo de organizar a apreciação dos diversos argumentos, ordenei meu voto de acordo com a amplitude da prejudicialidade das questões suscitadas. Assim, iniciarei pela de maior alcance, ou seja, a questão relativa à inaplicabilidade do método de Preço de Revenda menos Lucro. Subseqüentemente, se lá chegarmos, apreciarei a matéria referente aos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, pois esta alcança apenas as importações dos países com os quais o Brasil tem referidos acordos. Ato contínuo, tratarei da indagação acerca da existência de vinculação entre a empresa importadora dos produtos alprazolan e fosfato de clindamicina e a empresa fornecedora no estrangeiro.

Após, se ainda houver litígio remanescente, apreciarei o mérito do lançamento propriamente dito, isto é, a aplicação pela fiscalização do método dos Preços Independentes Comparados.

- ***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 envolvidas[1].

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, 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

[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".*

> preço de custo e ii) importar quaisquer bens abaixo do custo no pais exportador, que não seja signatário dos códigos *Antidumping* e de subsídios do GATT. E o mesmo ocorre coma 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 prescrito[2]."

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 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 inexiste 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*

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

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 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:

---

[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 latitute 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.

> "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 vênia 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 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

[4] Doernberg, idem, p.249.

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 incodicionais	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 dificílima 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 concluo pela legalidade do disposto no § 1º, artigo 4º, da IN 38/97.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator Designado

Trata o presente processo administrativo de recurso voluntário contra decisão de primeira instância julgadora que manteve o lançamento de ofício que imputa ao contribuinte exigência fiscal por ter este se utilizado do método PRL (preço de revenda menos lucro) na apuração do preço parâmetro para fins de ajuste do preço de transferência, nas importações de insumos realizadas de empresa vinculada, e utilizados na produção de outro bem.

Pelo conteúdo do Termo de Início de Ação Fiscal, itens I.2 a I.5 (fls. 15/16), verifica-se que a fiscalização afastou a aplicação do PRL em virtude da restrição imposta no parágrafo primeiro do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, *in verbis*:

> 2. Analisando as planilhas e as memórias de cálculo para a apuração dos preços de transferência, constatamos que:
>
> a) a empresa utilizou para a apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, em todas as importações da empresa vinculada, o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), constante do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 38, de 30/04/97; e
>
> b) alguns bens importados foram adquiridos com a finalidade de produção de outros bens.
>
> 3. A Instrução Normativa nº 38/97, em seu parágrafo 1º, do artigo 4º, dispõe: "A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com os constantes do documento 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 artigos 6º e 13º**." (grifo do original)
>
> 4. A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em sua decisão COSIT nº 01, de 02/02/1999, que cuida da consulta formulada pela ABIFARMA, protocolizada sob o nº 10880.018189/98-97, concluiu que "**a produção de medicamentos para consumo final com a utilização de princípios ativos importados, se enquadra no conceito de "produção de outro bem", conforme menciona o parágrafo 1º do artigo 4º da IN nº 38/97, impossibilidade a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), para efeito de determinação do preço de transferência do insumo importado**".

> 5. Após a Decisão COSIT nº 01/99, não cabe mais discussão quando a possibilidade de apuração, pelas indústrias farmacêuticas, do preço de transferência na importação com a utilização do PRL, ou seja, as empresas desse setor deverão utilizar-se para a referida apuração, do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou do Método de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

Quanto à possibilidade de aplicação do método PRL (preço de revenda menos lucro), como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados a produção de outro bem, restringida pelo parágrafo 1º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, entendo (como já entendeu de forma unânime esta Câmara nos julgamentos dos recursos 137.936 e 134.780) ter a orientação administrativa exacerbado sua função regulamentadora, impondo restrição onde a lei de regência da matéria, lei nº 9.430/1996, não impôs. Tal conclusão se sustenta nas disposições do *caput* do artigo 18 da citada lei combinado com o conteúdo do seu parágrafo 4º, que prevêem a existência de três métodos: de Preços Independentes Comparados (PIC), do Prelo de Revenda menos Lucro (PRL) e Custo de Produção mais Lucro (CPL) e a possibilidade de livre escolha pelo contribuinte daquele, dentre eles, que lhe for mais favorável.

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

Poderia o agente fiscal ter desqualificado a aplicação do PRL no caso sob análise, se tivesse identificado qualquer erro na apuração do preço parâmetro, não podendo, simplesmente, afastar o método PRL com base na restrição imposta por aquele ato administrativo.

Para demonstrar tal raciocínio utilizo-me do exemplo trazido à análise deste colegiado em memorial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em processo em que se discutia matéria similar a discutida neste recurso. Tal memorial descreve o cálculo do preço parâmetro no caso de utilização de um insumo importado (limpador de parabrisas), de valor pouco representativo no preço do produto final (carro) produzido no país. Pelo exemplo a apuração da existência de transferência de

valores entre as pessoas vinculadas se daria com a utilização do preço parâmetro do insumo (limpador de parabrisas), apurado pelo PRL, em relação ao preço de revenda do produto final (o carro), a despeito do ínfimo valor do insumo em relação ao valor do produto final.

No meu entender não poderia o AFRF encarregado da análise de tal operação, desconsiderá-la com base na impossibilidade de utilização do PRL em casos que envolvam a produção de novo bem, com base, exclusivamente, na restrição imposta pela legislação infra-legal.

Deveria a autoridade tributária perquirir acerca da participação do limpador de parabrisas importado (insumo) na formação do custo total do veículo (produto final). À pessoa jurídica fiscalizada, caberia a apresentação de planilha demonstrativa do custo total do produto final, bem como, demonstrar a participação do insumo importado no custo total. A partir de tais informações calcular-se-ia o preço parâmetro de revenda do insumo (limpador de parabrisas) para apuração do valor da transferência, caso existente, a ser adicionado ao lucro que seria tributado na operação.

A utilização proporcional do preço de revenda do insumo no preço final de revenda do bem produzido, não se encontra prevista em qualquer ato legal ou administrativo, o que entendo ser despiciendo em decorrência da própria definição do método proposto.

No caso sob análise a utilização do procedimento acima descrito é perfeitamente factível. Às fls. 120 e seguintes, encontra-se planilha de apuração do *transfer price*, apresentada pela recorrente ainda no curso da ação fiscal em resposta à intimação, em que podemos observar a memória de cálculo da apuração pelo método PRL, inclusive discriminando o valor agregado ao insumo importado para confecção do novo bem industrializado.

O AFRF encarregado da fiscalização poderia, com base na planilha apresentada e em novas informações requeridas à recorrente, formar convicção sobre

o preço parâmetro apurado com base na aplicação do método PRL. Não poderia ter feito, como fez, a simples exclusão da utilização de tal método por imposição da IN SRF 38/97.

Quanto ao entendimento expendido pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior, creio que partem, ambos os entendimentos, do mesmo ponto inicial: a impossibilidade de restrição ao uso do PRL para apuração do preço parâmetro de transferência no caso de insumo importado destinado à produção de novo bem.

A diferença surge na conclusão a que cada um chega: a tese abraçada pelo C. Mário conclui pela impossibilidade técnica da aplicação do método PRL naqueles casos, de forma generalizada, posto que não haveria fórmula de cálculo que solucionasse a equação de *transfer price*, mormente após a alteração imposta pela lei nº 9.959/1999. Entendo, como já expus, que o método PRL é aplicável utilizando-se de uma regra de proporcionalidade da participação do custo do insumo, no custo total do produto final.

No meu entender a legislação brasileira de preço de transferência tem sua aplicação bastante reduzida, na forma como posta no ordenamento jurídico brasileiro.

Não há na estrutura do órgão tributário federal disponibilidade de informações e quantitativo de pessoal bastante para que se promova sua correta aplicação. Ao contribuinte faltam informações para a comparação de preços de concorrentes e de custos de produção. À autoridade tributária falta pessoal para análise prévia das operações que possibilitasse a efetividade de sua aplicação, ao molde dos "acordos prévios" previstos na legislação norte-americana e competência legal para obtenção de informações junto a pessoas com domicílio no estrangeiro.

Dos três métodos estatuídos pela legislação brasileira de preços de transferência, o único que se apresenta aplicável, nos moldes como atualmente previstos, é o PRL (preço de revenda menos lucro), que limita o percentual de lucro sobre o preço de revenda, mas mesmo este método, mostra-se falho quando

estabelece a mesma margem limite de lucro a situações completamente diversas, por exemplo, produto final com um insumo importado (princípio ativo de remédio) ou para produtos com diversos insumos importados (partes e peças de um avião).

O PIC (preços independentes comparados) tem sido aplicado, tendo por base preços pesquisados no Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX) aos quais o contribuinte não tem acesso. Falta de acesso ao conjunto dos preços utilizados para formação do preço médio pode implicar em impossibilidade do exercício do contraditório.

No CPL (custo de produção mais lucro) quem fica desprotegido em sua atuação é o Fisco, visto ser destituído de competência para proceder a fiscalização sobre os fornecedores de insumos localizados no exterior. Não há como ter certeza nos dados apresentados sem que se possa proceder a sua conferência.

Entendo que a atual legislação brasileira de preço de transferência se traveste em uma fábrica de lides tributárias, tendo, tal fato, como causa principal a subjetividade que impregna seus métodos.

Se pudesse sugerir uma reformulação de tal legislação, sugeriria sua simplificação, pela introdução de um único método objetivo, em substituição aos três existentes, que consistiria na imposição de margens limites, por seguimento industrial, e a aplicação proporcional de tal margem sobre a parcela do valor de revenda final correspondente ao(s) insumo(s) importado(s) de pessoas jurídicas vinculadas.

Ao final, caberia à autoridade tributária a verificação da vinculação entre as pessoas jurídicas envolvidas na operação e análise da participação do valor do insumo importado nos custos de produção do produto final e sua proporcionalidade no preço de revenda final do produto.

Com tal método reduzir-se-ia a dificuldade de comprovação da forma de apuração do preço parâmetro, já que a comprovação aludida independeria de terceiras pessoas ou de fornecedores, condição de dependência esta imposta na

presente legislação para apuração pelo PIC (preços independentes comparados) e pelo CPL (custo de produção mais lucro), respectivamente.

A apuração por tal método independeria, ainda, da unilateralidade da detenção de informações pela Secretaria da Receita Federal (referência aos dados do Sistema SISCOMEX utilizado para comparação de preços de outras operações similares).

Outro aspecto não menos importante seria a exclusão de discussões (se utilizado o método PIC) de temas caracteristicamente subjetivos, tais como: similaridade, origem dos insumos (por exemplo: Índia X Europa), quantidade importada, que poderiam e, efetivamente o fazem, alterar a estrutura de preços comparativos de cadeias produtivas diversas.

Pelas razões expostas, entendo haver condição técnica para a aplicação do PRL no caso de insumos importados utilizados na produção de novo bem, mais ainda, entendo que esta apuração do preço parâmetro deve se dar pela participação proporcional do valor de cada insumo importado no valor final do novo bem produzido.

Face ao exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005.

CAIO MARCOS CANDIDO

DECLARAÇÃO DE VOTO:

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

1. O voto recém proferido propõe uma reflexão aprofundada, a partir da seguinte proposição:

2. 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 ?

3. Esta reflexão é bem analisada no voto, em raciocínio que pode ser assim resumido:

4. Parte-se da premissa de que no Brasil, a regra de preços de transferência é distinta daquela positivada alhures, pois adota "métodos específicos fechados e com margens predefinidas (grifo no original). Muito embora reconheça que, pela edição da Lei nº 9.430/96, o sistema brasileiro, a par de suas particularidades, voltou-se para o "alcance do preço de transação independente (*"arm´s length price"*).

5. Propõe-se questionar a premissa de que a lei permitiu a escolha de qualquer um dos três métodos, independentemente da possibilidade técnica de sua aplicação efetiva, para em seguida buscar demonstrar que a liberdade de escolha dependeria da possibilidade técnica de sua aplicação. Ou seja: embora o legislador tenha apresentado três métodos, haveria situações em que um deles (o PRL) seria inaplicável, por conta de sua impossibilidade técnica. Esta, por sua vez, dar-se-ia nos casos de produção no país.

6. Citando o estudo da OCDE, constata que

> "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)".*

Para concluir que " 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."

7. O voto é expresso ao reconhecer que o método PRL não deixa de ser aplicável (conquanto exija cuidados adicionais) nos casos em que os produtos importados são adicionalmente processados ou agregados em produtos mais complexos. Diz o voto: "Veja-se que o método, embora não rechaçado *in totum*, sofre restrições para casos em que não há pura revenda"[5].

8. É no parágrafo 26, que o voto revela sua tese: a de que a fórmula do PRL "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".

[5] Este aspecto merece destaque, já que o próprio voto reconhece, expressamente, que não existe qualquer incompatibilidade entre o método PRL e a agregação de valores locais

9. A idéia é explicitada quando o que, na sua visão, compreende a margem determinada pela lei: apenas o lucro e outras despesas operacionais. Vale a pena dobrar-se sobre o tema.

10. O método PRL consiste, em síntese`, na aferição de um preço parâmetro por meio de uma subtração: subtraindo-se uma margem de lucro do preço líquido de revenda (i.e.: o preço de revenda, diminuído dos descontos incondicionais, comissões e tributos incidentes sobre a venda), chega-se ao preço PRL. Matematicamente:

PRL = PLV – M

Onde: PRL = Preço de venda líquido dos descontos, comissões e tributos;
M = Margem de lucro.

11. Sendo o preço de revenda um dado objetivo, a questão a determinar é o que deve conter a margem de lucro. Na visão do voto, a margem compreenderia "apenas o lucro e outras despesas operacionais".

12. Aqui é que se centra a tese sustentada no voto do ilustre relator: na opinião de seu autor, tal fórmula seria incompatível com a hipótese de produção local.

13. O voto proferido está bem fundamentado. A grosso modo, pode-se dizer que concluiu pela certeza da impossibilidade em aplicar-se o método PRL quando existe produção no país, em razão da não previsão legal sobre a dedução dos fatores de produção:

> "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."

14. Ora, se nos ativermos à leitura do texto do artigo 18 da Lei n.º 9430/96 em sua totalidade, iremos descobrir, no seu parágrafo 2.º uma disposição expressa que restringe a gama de operações consideradas para o cálculo do Método dos Preços Independentes Comparados àquelas praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

15. A restrição disposta no parágrafo 2.º é uma conseqüência do princípio "arm's length". Não faria sentido utilizar-se transações entre pessoas vinculadas como um preço "independente" comparado. O próprio nome do método indica a necessidade de utilizarem-se terceiros independentes e não é necessário meditação sobre o tema para saber que uma transação entre pessoas vinculadas não garante a fixação de preços "arm's length"

16. Então, vemos que a Lei 9.430/96, quando quis vedar a utilização de transações entre vinculadas para cálculo do PIC o fez expressamente, ainda que seja algo absolutamente óbvio, mesmo que salte imediatamente aos olhos de qualquer

intérprete, que, em se falando de preços de transferência transações entre pessoas vinculadas, não podem ser utilizadas como preço parâmetro. Ela foi clara e direta ao afirmar que "somente serão consideradas as operações de compra e venda entre compradores e vendedores não vinculados".

17. Logo no parágrafo seguinte, a lei traz uma segunda restrição. O parágrafo 3.º diz expressamente que somente podem ser considerados, no cálculo do Método do Preço de Revenda menos Lucro os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados. Essa é uma outra disposição óbvia. Se esse preço final com um comprador vinculado fosse considerado, a empresa poderia manipulá-lo para fugir do controle dos preços de transferência.

18. As duas restrições anteriores, como se viu, não necessitariam estar na lei para existirem, pois não faria sentido considerar esses preços entre pessoas vinculadas, mas mesmo assim quis o legislador ser expresso para evitar qualquer confusão.

19. Pois bem. Não seria de se estranhar que o legislador se esforçasse em ser claro para fazer constar expressamente duas conseqüências óbvias do princípio "arm's length", não seria expresso em relação a uma nova restrição na utilização do método PRL, que não é aferição imediata e que, como bem sustentou o voto examinado é de aplicação apenas mais difícil?

20. Se o legislador fez constar que "para efeito do disposto no inciso II (PRL), somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados", porque não fez constar também que "o método disposto no inciso II somente será aplicável nos casos em que não houver produção no país"?

21. A resposta que parece mais adequada é que não foi sua intenção vedar a aplicação desse método nesses casos. Entender o contrário é concluir pela incoerência do legislador.

22. Voltemos agora às possibilidades da IN 38/97: proibir (de forma não imediatamente condizente com a Lei) ou regulamentar a aplicação do método PRL quando da produção no país.

23. Segundo o voto examinado, a IN 38/97 não poderia criar mecanismos de proporções para cálculo sobre insumos importados, já que 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".

24. É de estranhar que essa opinião não venha acompanhada de uma crítica ferrenha ao estabelecimento de não menos que OITO AJUSTES no caso de bens idênticos, entre os quais "prazo para pagamento" (inciso I do § 1.º do art. 7.º da IN 38/97).

25. Ora, a lei não prevê, permite ou faz subentender qualquer um desses ajustes, muito menos o prazo de pagamento. Pelo contrário, no caso do método PIC, ela diz expressamente que os bens devem ser idênticos ou similares, ***em condições de pagamento semelhantes***. Teria o intérprete então de entender que o PIC seria proibido no caso de as condições de pagamento não serem semelhantes, como é o óbvio caso de pagamento à vista e pagamento a prazo?

26. A Instrução Normativa 38/97 entendeu, nesse caso acertadamente, que não. Não só previu a possibilidade de ajuste, como indicou no § 3.º as taxas que deveriam ser consideradas para as vendas a prazo, no caso de não ser comprovada a aplicação consistente de uma taxa. Também no caso da aplicação do método PRL a lei prevê ajustes em razão do prazo de pagamento, para que o método possa ser aplicado.

27. Sem adentrar o mérito das taxas estabelecidas na instrução normativa, deve-se ressaltar que essa simples previsão de ajuste é possível, já que parece razoável o intérprete indicar ajustes que permitam aplicar o método, em vez de simplesmente proibi-lo, desde que esses ajustes sejam condizentes com o princípio norteador do controle de preços de transferência.

28. De outra parte, a simples dificuldade na aplicação do método, que pode ter sido a "inspiração" da vedação na IN 38/97, não é suficiente para fazer surgir uma proibição não expressa em lei.

29. Se o ponto essencial levantado pelo Exmo. Sr. Relator é o grau de dificuldade em se identificar uma margem adequada, isso pode ser relevante, mas dificuldade não se confunde com impossibilidade. Enquanto a primeira revela a necessidade de um esforço do intérprete, que poderia ser na sua maior parte facilitado pela IN 38/97, impossibilidade indica uma vedação que, reitere-se, não se encontra no texto da Lei 9.430/96.

30. O voto em questão não é enfático sobre uma impossibilidade prática da aplicação do método, mas tenta atingir uma impossibilidade jurídica por conta de uma alegada dificuldade prática de aplicação do método no caso. Reproduza-se, mais uma vez, trecho do eminente voto, que reflete o entendimento da OCDE sobre o método PRL:

"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).*

31. Assim, fica claro que não existe incompatibilidade entre o método PRL e a produção local; a margem de lucro é que deve adaptar-se a tais circunstâncias.

32. Como se vê, não é o caso de perguntar se o legislador proibiu o método PRL no caso de produção no país, porque isso não foi feito, mas sim de vislumbrar que a IN 38/97 deveria regulamentar esse procedimento, dizendo que a margem era bruta, incluindo a produção no país, explicitando o modo para obtê-la no país.

33. Aventar que margem de lucro de 20% é muito baixa para incluir os custos locais é algo que ultrapassa o objeto do presente julgamento. Tal questionamento implicaria colocar em xeque todo o sistema de margens predeterminadas escolhido pelo legislador: na medida em que o legislador pátrio, fugindo do exemplo internacional, optou por margens fixas, sabia ele que corria o risco de a margem adrede fixada ser inadequada. Tal raciocínio vale tanto para os casos de produção local como para a pura revenda. Ou será que na revenda dita "pura", a margem de 20% é

sempre adequada? Ora, exatamente diante da incompatibilidade de margens predeterminadas com a complexidade da vida real, é que o legislador, sabiamente, houve por bem declarar que tais margens não eram absolutas, podendo ser revistas por iniciativa do fisco ou do contribuinte (arts. 20 e 21 da Lei 9.430/96). Ao mesmo tempo, ao admitir a adequação da margem de lucro ao caso concreto, acabou o legislador por afastar qualquer óbice à aplicação do método PRL ao caso de produção local: no lugar de vedar – ilegalmente – a aplicação do método PRL, melhor seria à Administração Pública se disciplinasse modo de fixação de margens adequadas ao caso de produção local. Mas isso, insista-se, é uma incumbência da Administração, não da Lei. Esta cumpriu seu papel precípuo, criando o método PRL e dele não afastando os casos de produção local, ao admitir margens de lucro diversas.

34. Finalmente, cabe citar a providência adotada pela Lei 9.959/2000, que contemplou expressamente a adoção do método PRL nos casos de produção local.Efetivamente, a Lei 9.959/2000, ao desdobrar as margens de lucro entre os casos de produção local e os demais casos, não criou um quarto método (o "método da não-revenda"), mas, apenas, desdobrou-se a margem. Deve-se alertar que a menção à Lei 9.959/2000 não tem a pretensão de dar a esta um efeito retroativo. Apenas serve de ilustração acerca da compatibilidade do método PRL com o caso de produção local.

35. A mera leitura do art. 18 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/2000 já permite ver que a fórmula básica do PRL continuou intocada, como segue:

$$PRL = PLV - M$$

Onde: PRL = Preço de venda líquido dos descontos, comissões e tributos;
M = Margem de lucro.

36. A diferença é que, a partir de 2000, o legislador desdobrou a parcela M, que passa a ser:

60% (PRL-VA), no caso de bens importados aplicados à produção (sendo VA o valor agregado no país);
20% do preço de revenda, nas demais hipóteses.

37. Patenteia-se, agora, o que antes já se mostrava: a margem de lucro contemplada pelo legislador é –e sempre foi – bruta. Ela inclui todos os custos e despesas locais, além da remuneração do revendedor.

38. Não houve, insista-se, mudança substancial no método PRL. Continua ele a contemplar – como sempre – a mera dedução do preço de revenda líquido, de uma margem de lucro adequada. Antes, esta margem era predeterminada em 20% para todos os casos; agora, ela é desdobrada em duas hipóteses. A essência do método, entretanto, não se vê afetada.

39. Desse modo, mantenho, *data vênia*, o entendimento de que não há incompatibilidade entre o método PRL, previsto pela Lei 9.430/96, e os casos de produção local. Considero, pois, ilegal o disposto no § 1° do artigo 4° da IN 38/97.

Eis como voto.

Brasília (DF), em 23 de fevereiro de 2005.

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO