



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.000047/2008-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.467 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2013
Matéria IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dá provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente aos ajustes efetuados pelo método PRL60, exceto em relação ao produto Lisinopril. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez que davam provimento integral.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de Autos de Infração para cobrança do IRPJ e da CSLL referente aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 como decorrência de ajustes de preços de transferência em importação de bens ou insumos junto a pessoas ligadas.

Os itens importados de vinculadas analisados pela fiscalização foram selecionados por amostragem, incluindo os mais relevantes e englobando mais de 80% do volume de importações de vinculadas no ano-calendário de 2003.

Em relação aos itens importados de vinculadas e revendidos diretamente, foi aplicado o método PRL-20, seguindo a metodologia determinada no artigo 12 da IN/SRF nº 243/2002.

Analisando as informações constantes dos arquivos apresentados, o Fisco constatou que alguns itens não tiveram saída (revenda) direta, mas foram vendidos apenas após sofrerem alterações e agregação de valor dentro do processo produtivo da fiscalizada, dando origem a outro produto, ainda que de descrição semelhante. Nesse caso, o Fisco utilizou o método PRL-60, seguindo a metodologia do § 11º, do art. 12, da IN/SRF nº 243/2002.

Após a apuração de infrações operacionais no montante de R\$ 46.116.980,87, no ano-calendário de 2003, o resultado do exercício (lucro real) foi ajustado para R\$ 100.019.426,32, tendo sido recalculado o limite de 30%, para R\$ 30.005.827,90.

Diante disso, foi utilizada uma parcela do saldo de prejuízos fiscais, no montante de R\$ 13.835.094,26 (R\$ 30.005.827,90 - R\$ 16.170.733,64), para reduzir as infrações apuradas pela fiscalização no ano-calendário de 2003.

Como decorrência da infração foram apuradas diferenças no saldo de prejuízos a compensar e, conseqüentemente, compensação indevida de prejuízos fiscais em 2004 (R\$ 1.047.646,07) e 2005 (R\$ 12.296.718,69).

Em impugnação contra o feito, a interessada apresenta as razões de defesa a seguir sintetizadas:

- É equivocado o entendimento da Fiscalização em definir como industrialização qualquer agregação de valor ao bem, mesmo que não importe em processo de produção, transformação ou alteração do produto;

- Os medicamentos importados pela impugnante (exceto o Lisinopril) já se encontram prontos e acabados e são revendidos sem qualquer processo de alteração de sua natureza. No Brasil, esses medicamentos são submetidos a novo processo de embalagem, para se adequarem à legislação brasileira disciplinadora das matérias de vigilância sanitária, na qual está inserida a comercialização de medicamentos), sendo realizados testes de qualidade e colocados selos de segurança.

- A Fiscalização baseou-se no conceito de industrialização previsto na legislação do IPI, aplicável somente a esse tributo, e não há base para utilizá-lo nas regras de preços de transferência. Acrescente-se a existência de uma pluralidade de conceitos diversos daquele referido na legislação fiscal;

- Da análise da legislação de preços de transferência (artigo 18 da Lei nº 9.430/96, artigo 4º, § 1º, artigo 12, inciso IV e § 9º, da IN SRF nº 243/2002), constata-se que o legislador e a Administração, quando da regulamentação da lei, utilizaram essencialmente a expressão "produção" como termo para aplicação do PRL-60%;

- na hipótese de o raciocínio fiscal prosperar, inexistiria hipótese de revenda no Brasil submetida ao método PRL-20%, uma vez que qualquer agregação de valor desqualificaria a aplicação desse método. Importante esclarecer que toda a atividade exercida sobre um bem importado resulta em agregação de valor, requerendo a aplicação de capital e trabalho;

- A adoção do método PRL-20 no presente caso está embasada no entendimento da própria RFB pois o Guia de Perguntas e Respostas da DIPJ/2004 esclarece que nos casos de acondicionamento e reacondicionamento (gênero do qual a embalagem é espécie) não há produção de outro bem;

- Ainda que prevaleça o método PRL-60, a sistemática trazida pela IN/SRF/243/2002 criou obrigação nova, sem previsão legal. Além disso, a fórmula prevista na IN cria bases irreais para aferição do preço-parâmetro, ocasionando verdadeira majoração da carga tributária;

- Os custos de frete, seguros e impostos, por decorrerem de operações com parte não vinculada, não poderiam ser considerados na aferição do preço praticado;

- A Fiscalização aferiu o preço praticado segregando o custo médio dos estoques iniciais de 2003 do custo médio dos produtos importados e consumidos no mesmo período (método PEPS). Assim, foi desconsiderado, sem qualquer fundamento, o método do custo médio adotado pela impugnante. O equívoco fica ainda mais claro quando se percebe no cálculo do preço parâmetro o Fisco utilizou o preço final de venda com base no custo médio; e:

- No caso do produto Lisinopril a apuração fiscal incluiu erradamente na apuração produtos que foram exportados a partes vinculadas.

Em primeira apreciação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo converteu o julgamento do recurso em diligência para que fosse esclarecido, em relação a cada produto, os motivos pelos quais houve a desqualificação do método PRL-20. Além disso, foi requerido pronunciamento sobre a alegação relativa ao Lisinopril.

A autoridade responsável pela diligência admitiu o equívoco em relação ao medicamento Lisinopril mas ressaltou que a correção implicou em preço parâmetro menor e, por conseguinte, aumento no valor do ajuste sujeito a novo lançamento.

Quanto à desqualificação do método PRL-20, afirmou a diligenciante em resumo que:

1- Os itens importados em questão não foram vendidos diretamente. Os mesmos foram requisitados, via ordem de produção, para gerar um item fabricado, com código de estoque distinto, o qual, este sim, foi posteriormente vendido. Ademais, esses itens são

separadamente controlados no Livro de Registro de Inventário. Aqui, não haveria que se falar em revenda pura, pois, além de tudo, são produtos com códigos distintos e sujeitos a controle de estoques distintos; e:

2 - Desde o início da fiscalização ficou evidenciado que a própria contribuinte distingue a revenda direta, discriminando os itens diretamente revendidos (estes são mantidos com a mesma codificação de origem) em relação aos demais itens que passam pelo processo produtivo para se transformarem em produtos com características distintas do item importado e passíveis de serem colocados à venda, seja em razão de necessidades do mercado, seja em cumprimento à legislação que rege a área farmacêutica.

O Órgão julgador de primeira instância prolatou o Acórdão 16-20.588 (sessão de 02/03/2009) acolhendo parcialmente a impugnação. Desconsiderou a segregação efetuada pelo Fisco em relação ao valor dos estoques e recalculou os ajuste, o que implicou também na reconstituição do impacto nos anos-calendário de 2004, onde a exigência foi integralmente exonerada, e 2005.

Em face do montante exonerado, o Órgão julgador recorreu de ofício a este colegiado. Quanto à exigência mantida, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário onde repisa as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício foi originado da exoneração de parte da exigência pela recomposição do ajuste, com a desconsideração da segregação efetuada pelo Fisco em “ajuste do estoque inicial” e “ajuste das importações do ano”.

De fato, a autoridade lançadora descreveu o procedimento mas não esclareceu o motivo do cálculo em separado. Nessa linha, correta a decisão recorrida em utilizar na apuração o montante do bem consumido no ano.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Além das questões suscitadas referentes à ilegalidade da metodologia descrita na IN/SRF nº 243/2002, merece análise cuidadosa a alegação quanto ao suposto uso indevido pela Fiscalização do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência em relação a determinados produtos que, nos dizeres da defesa, teriam sido objeto exclusivamente do processo de embalagem, sem qualquer alteração em sua natureza. Assim, sustenta a reclamante, caberia para esses produtos a utilização do método PRL-20.

A legislação sob a qual a matéria deve ser estudada tem como pólo o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação da época do período analisado, e o § 9º, do art. 12 da IN/SRF nº 243/2002. A lei estabelece:

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:

(..)

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

(.....)

d) de margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda avós deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses

A IN regulamenta o tema nos seguintes termos:

Art. 12.

(.....)

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

(.....)

Vê-se que a lei estabelece a utilização do método PRL-60 na hipótese de agregação de valor resultante de bens importados aplicados à produção. O ato normativo por sua vez menciona a agregação de valor de forma genérica o que poderia induzir ao entendimento de que qualquer agregação descaracterizaria o processo de revenda.

Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas. Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.

Sobre esse prisma, entendo que a agregação de valor mencionada no § 9º, da IN/SRF nº 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.

A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL-60, traz com clareza:

(.....)

5. O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos, estabelecendo-se para tanto, uma margem de lucro de sessenta por cento.

(.....)

Nesse ponto, concordo com a recorrente quando afirma que generalizar o alcance da agregação de valor para definir o método de ajuste adequado tornaria quase impraticável a utilização do PRL-20. Cabe então avaliar se o processo de colocação de embalagem, pois é essa a atividade sob exame, caracterizaria a utilização do bem no processo produtivo.

Em primeiro lugar, convém esclarecer que entender ou não o processo de embalagem como industrialização mostra-se irrelevante no presente caso. Não está em discussão a definição legal para efeito de incidência do IPI, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente.

No análise feita pela Fiscalização no procedimento fiscal e corroborada na diligência, a autoridade lançadora enfatiza a agregação de valor para justificar a desqualificação do método PRL-20. Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL-60.

Quanto à utilização do bem no processo produtivo, o Fisco baseou-se nos registros contábeis onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalamento o que implicaria na assunção, pelo sujeito passivo, de que o produto original teria se transformado em outro com características distintas.

Com todo respeito que merece a autoridade lançadora pelo exaustivo trabalho de levantamento e verificação de dados, penso que tal entendimento está na esfera da hipótese. Até porque poder-se-ia supor que a forma de registro do sujeito passivo envolve questões de controle interno.

Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de embalagem para cada um dos produtos avaliados e como consequência uma avaliação precisa quanto à caracterização ou não desse procedimento como modificador do estado original do bem.

Ratifica-se: a questão aqui tratada não é de direito mas fática. A colocação de embalagem pode ou não implicar na alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL-60 para ajuste dos preços de transferência. No presente caso, tratando-se de indústria farmacêutica essa possibilidade é até mais significativa. Entretanto, nem a ação fiscal nem o procedimento de diligência lograram trazer elementos de prova suficientes a demonstrarem essa circunstância, que representava a questão primordial a ser dirimida nos autos.

Do até aqui exposto, voto por dar provimento ao recurso nessa parte e cancelar a exigência decorrente da aplicação do método PRL-60, exceto no que se refere ao produto Lisinopril, pois nesse caso a viabilidade do método PRL-60 foi admitida pela recorrente.

Ainda no que se refere ao Lisinopril, os questionamentos do sujeito passivo dirigem-se à suposta ilegalidade da IN/SRF 243/2002 e aos equívocos da metodologia de cálculo que teria sido por ela instituída.

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa

aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação equivocada que se dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)

PP = 500,00 – 210,00

Preço parâmetro = 290,00

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na vendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro – em desacordo com a norma – mesmo implicando em aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00

Bem importado (custo manipulado) = 250,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = 500,00 – ML 60% (PLV – VA)

Preço Parâmetro = 290,00

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado no País,

sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
 PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00
 Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
 PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

(grifos nossos)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e

contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.¹

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de *técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

e) e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.² Para

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.*

abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

ou

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283-721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%

Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90

Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)

PP = 173,90 – 104,34

Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (R\$ 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

4. Apelação improvida.

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal cofirmou esse entendimento:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS N.ºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N.ºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF n.º 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF n.º 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF n.º 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei n.º 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei n.º 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF n.º 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

***4. Destarte, a IN/SRF n.º 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada.** Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF n.º 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF n.º 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do*

bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regramatriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011.)

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Do até aqui exposto, entendo que a fiscalização agiu com correção na apuração dos ajustes que implicaram na formalização da exigência em relação ao produto Lisinopril.

No que se refere à impossibilidade de dedução dos valores correspondentes a frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço parâmetro, trata-se de disposição expressa no § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, confirmada na IN/SRF 242/2002.

Não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a exclusão no preço praticado.

A meu ver a questão foi enfrentada com precisão no acórdão 105-1671 prolatado pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

... A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.

(.....)

Quanto ao ajuste decorrente da aplicação do método PRL-20, o questionamento dirige-se exclusivamente à inclusão dos valores referentes a frete, seguros e imposto de importação na apuração do preço praticado, o que foi acima abordado.

Assim, em relação ao ajuste efetuado pelo método PRL-20, voto no sentido de manter a exigência.

A questão da incidência da taxa SELIC como indexador dos juros de mora já foi consolidada nesta Corte através da Súmula CARF nº 4.

Em resumo do voto, manifesto-me no sentido de dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente aos ajustes de preços de transferência efetuados pelo método PRL-60, exceto em relação ao produto Lisinopril; e manter a exigência concernente aos ajustes efetuados pelo método PRL-20.

A partir da decisão de primeira instância, resumida no quadro contido naquele voto condutor (fl. 1.085), fica mantida a exigência referente aos itens 356, 501, 503, 533, 909 e 13076, no montante tributável de **R\$ 1.732.353,20**. Exclui-se a exigência correspondente ao valor tributável de R\$ 38.808.961,71.

É como voto.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator