



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

Processo n° 16561.000047/2008-13
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.952 – 1ª Turma
Sessão de 03 de julho de 2017
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - ILEGALIDADE DA IN SRF 243/02
Recorrentes ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PROCESSO DE EMBALAGEM. AGREGAÇÃO DE VALOR. BEM APLICADO À PRODUÇÃO.

Não comporta relativização a agregação de valor de bem importado para fins de subsunção à hipótese prevista para adoção do método PRL-60 na apuração de preços de transferência. Demonstrado nos autos de maneira incontroversa que o insumo importado passou por processo de embalagem para ser colocado à disposição do consumidor final, incontestável a agregação de valor do produto.

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF n° 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei n° 9.430, de 1996, opera-se segundo

mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Com a Lei nº 12.715, de 2012 (conversão da MP nº 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) em relação à ilegalidade da IN 243/2002, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (ii) em relação ao frete e seguros, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a apuração do método PRL-60 para todos os produtos, com exceção do "DPRIVAN PFS 10 MG/ML 50MLCX1 SER VD", para o qual se aplica o método PRL-20, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

São Recursos Especiais interpostos pela ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA. (e-fls. 2642 e segs) e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 2550/2562) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.467 (e-fls. 2529/2545), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 08/10/2013, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento parcial ao recurso voluntário.

Resumo das matérias

A autuação fiscal (e-fls. 581/605 e 636/647) tratou de verificar os cálculos efetuados pelo Contribuinte, no ano-calendário de 2003, de preços de transferência, conforme previsto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000 e pela IN SRF nº 243, 2002. A autoridade autuante decidiu desclassificar a adoção do método PRL-20 efetuada pela Contribuinte, por entender que o produto importado não estaria sendo revendido diretamente, mas submetido a processo de produção com colocação de embalagem para comercialização, razão pela qual apurou o preço de transferência mediante aplicação do PRL-60, além de promover no cálculo a inclusão dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação. Por consequência, foram também realizados ajustes em razão de compensação indevida de prejuízos fiscais para os anos-calendário de 2004 e 2005. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 750/797). O lançamento fiscal foi julgado procedente em parte (e-fls. 1082/1108) pela primeira instância (DRJ), apenas para efetuar ajustes na apuração do preço praticado. Tendo o crédito tributário exonerado ultrapassado o limite de alçada, foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

Foi interposto pela contribuinte recurso voluntário (e-fls. 1113/1164). A turma ordinária do CARF decidiu (e-fls. 2529/2545) negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a exigência relativa ao PRL-60, com exceção da apuração realizada para o produto LISINOPRIL.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 2550/2562), para devolver a matéria (1) bens importados aplicados ou não à produção e consequente desclassificação do PRL-20 e adoção do PRL-60. O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2621/2626) deu seguimento ao recurso. Cientificada (e-fl. 2640) a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 2978/2996).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 2642/2672), para devolver as matérias (2) Ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002 e (3) Inclusão de Fretes, Seguros e Impostos na Apuração do Preço Praticado. O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2921/2935) deu seguimento ao recurso. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 2937/2956).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 750/797). O lançamento fiscal foi julgado procedente em parte (e-fls. 1082/1108) pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo I,

apenas para efetuar ajustes na apuração do preço praticado em razão de valores e quantidades relativos ao estoque inicial, e por decorrência parte de glosa de compensação de prejuízos fiscais, nos termos do Acórdão nº 16-20.588 (e-fls. 1082/1108), conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. AGREGAÇÃO DE VALOR.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

À esfera administrativa não cabe apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário. Por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

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

MÉTODO PRL. PREÇO-PARÂMETRO.

Para efeito de apuração do preço-parâmetro segundo o método PRL, somente devem ser considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO. ESTOQUE INICIAL.

Na determinação do preço praticado (média ponderada) devem ser computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração. Esse preço praticado deve ser utilizado para o cálculo dos ajustes relativos a todas as unidades consumidas no ano, --- --- independentemente de haverem sido importadas nesse ano ou em anos anteriores. Desconsiderando-se, dessa forma, a segregação efetuada pela fiscalização - em "ajuste do estoque inicial" e "ajuste das importações do ano" - recalcula-se o ajuste total e exonera-se parcialmente a exigência.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Exonerando-se parcialmente a tributação a título de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência a título de compensação indevida de prejuízos.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1113 e segs) pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 08/10/2013, decidiu negar provimento do recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a exigência relativa ao PRL-60, com exceção da apuração realizada para o produto LISINOPRIL. Entendeu a decisão recorrida que a autoridade fiscal não teria trazido aos autos elementos de prova suficientes para desclassificar a utilização do método PRL-20 efetuada pela Contribuinte e, apesar de os produtos terem passado por processo de embalagem, não restou demonstrado que tal procedimento implicaria em transformação do produto a ponto de descaracterizar a operação de revenda. Nesse sentido, foi afastada a autuação para todos os produtos, exceto para o LISINOPRIL, do qual a própria Contribuinte admitiu que estava submetido a processo de produção. Segue a ementa transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição 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.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 2550/2562), protestando sobre o entendimento de decisão recorrida de ter afastado a (1) bens importados aplicados ou não à produção e consequente desclassificação do PRL-20 e adoção do PRL-60. Discorre que os bens importados não foram objeto de simples revenda, na medida em que houve colocação de embalagem, ou seja, teria havido agregação de valor ao produto. Por consequência, como a legislação de preços de transferência não faz referência à submissão das mercadorias importadas a um processo de industrialização, mas apenas a uma aplicação a uma fase de produção local, a colocação de embalagem já seria suficiente para descaracterizar a operação direta de revenda.

O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2621/2626) deu seguimento ao recurso.

Na sessão de maio de 2017, quando o processo foi pautado e iniciado o julgamento, não constava nos autos digitais a apresentação de contrarrazões por parte da Contribuinte. Contudo, na sustentação oral realizada durante a sessão, informou o patrono que havia sido apresentada a peça processual, tendo trazido ao Colegiado comprovante do protocolo.

Diante de tal fato, o processo foi retirado de pauta, para apreciação das contrarrazões, e a peça processual foi devidamente incluída nos autos digitais do e-processo.

Nas contrarrazões (e-fls. 2978/2996), protesta a Contribuinte, inicialmente, pelo não cabimento do recurso especial interposto pela PGFN. Primeiro, porque entende que se trata de reanálise de matéria de fato, que não seria possível por parte do Colegiado da CSRF. Isso porque o cerne da discussão durante todo o processo teve por objeto verificar que a embalagem dos produtos importados não teria implicado na modificação do estado original do insumo, ou seja, não haveria que se falar em novo produto e por consequência se justificaria a adoção do PRL-20. Na realidade, a decisão recorrida entendeu que caberia à autoridade fiscal ter aprofundado a investigação para concluir se os efeitos da embalagem colocada implicaria de fato em uma modificação do bem importado. Portanto, se o próprio CARF reconhece que a matéria objeto do recurso especial é de fato, e não de direito, não cabe uma análise por parte da CSRF. Segundo, porque o acórdão paradigma nº 1302-00.915 trata de situação fática diversa da Contribuinte, vez que trata da desconsideração da aplicação do método do PRL-20 decorrente do acondicionamento de produtos importados a granel para posterior venda no mercado interno, enquanto que no presente caso o acondicionamento e reacondicionamento versa sobre produtos importados prontos e acabados em vários estágios de acondicionamento. Quanto ao mérito, entende a Contribuinte pela legitimidade da aplicação do método PRL-20 para produtos que passam por processo de acondicionamento. Discorre que os processos de embalagem no Brasil são realizados em atendimento das normas sanitárias estabelecidas pela ANVISA e para atendimento de normas de relação de consumo e não tem por objetivo alterar a

natureza dos produtos. Entende que a mera agregação de valor não é produção, e que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza a aplicação da legislação do IPI. Ademais, a própria Receita Federal reconhece a aplicação do PRL-20 para produtos que passam por acondicionamento, conforme o Guia de Perguntas e Respostas da DIPJ do exercício de 2004. Ao final, cita jurisprudência do CARF que confirma seu entendimento.

A Contribuinte também interpôs recurso especial (e-fls. 2642/2672), para devolver as matérias (2) Ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002 e (3) Inclusão de Fretes, Seguros e Impostos na Apuração do Preço Praticado. Discorre que a sistemática de cálculo do PRL-60 com base na IN SRF nº 243, de 2002, é ilegal e gera uma série de problemas e discrepâncias, e que o Congresso Nacional e a Receita Federal já reconheceram tal ilegalidade, com a edição da MP 563 posteriormente convertida na Lei nº 12.715, de 2012. Entende que o método da IN SRF nº 243, de 202, exige margem de lucro de 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de transferência, e que pela sistemática da instrução normativa é economicamente mais racional importar produto acabado do que produzir no Brasil. Registra que as instruções normativas não tem força de lei e não podem criar obrigação diversa da prevista em diploma legal. Protesta sobre a ilegitimidade da adoção do método de preço CIF para o cálculo do preço praticado, e que a Fazenda confirmou tal assertiva com a edição da MP 563 (convertida na Lei nº 12.715, de 2012) ao modificar a redação do § 6º e incluir o § 6º-A no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece que não integram o custo os tributos incidentes na importação e os gastos incorrido no desembaraço aduaneiro. Entende que a Fiscalização não poderia ter incluído os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação no cálculo do preço praticado vez que as regras do preço de transferência visam regular operações realizadas entre partes relacionadas, o que não ocorre no caso concreto, no qual as operações se deram entre partes não relacionadas.

O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2921/2935) deu seguimento ao recurso. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 2937/2956), discorrendo que a IN SRF nº 243, de 2002, apresenta método em consonância com o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, e que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação encontram-se previstas no diploma legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade do recurso especial da PGFN, protesta a Contribuinte pelo seu não conhecimento em contrarrazões.

Entendo que não lhe assiste razão.

Primeiro, porque, ao contrário do que aduz a Contribuinte, a matéria é de direito, e não de fato. O que discute é se, a partir do momento em que o insumo importado passa por um procedimento de embalagem, independente da natureza ou complexidade do processo, pode-se concluir que se consumou uma modificação do estado do produto, **nos**

termos da legislação tributária, suficiente para afastar a aplicação do método PRL-20 e adoção do PRL-60, utilizado, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

A apreciação do direito implica, necessariamente, em exercício de interpretação que o julgador deve realizar em face dos fatos narrados nos autos, buscando a subsunção à norma. O fato de o Colegiado da decisão recorrida entender que, para firmar sua convicção, caberia uma diligência por parte da autoridade autuante para demonstrar que o produto importado teria sofrido a alteração prevista no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, consiste em operação hermenêutica própria do julgador, e insere-se na aplicação do direito, e não vincula a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, caso o presente Colegiado entenda que a diligência complementar nos termos da decisão recorrida é prescindível, e que os elementos nos autos já são suficientes para apreciar a matéria, não há nenhum óbice para que, diante dos documentos já constantes no processo, efetue a apreciação devida para cada item e se verifique, diante do processo de embalagem submetido, se os produtos importados foram aplicados à produção. Aqui se trata de caso em que, para se viabilizar a operação de subsunção à norma, é inevitável que se realize exame preliminar, qual seja, se de fato ocorreu o processo de embalagem. **Não se rediscute os fatos**, mas sim sua aplicação à norma tributária. Obviamente, na operação de cognição, caso se verifique que determinado produto não foi submetido a processo de embalagem, automaticamente torna-se fora do escopo da apreciação.

Portanto, o presente Colegiado, **diante dos mesmos fatos**, tem a competência para **interpretar a norma sob uma outra perspectiva**, desde que a matéria seja devolvida nos termos do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF.

E, precisamente nesse contexto, verifica-se que o acórdão paradigma nº 1302-000.915, mostra suficiente para demonstrar a divergência necessária com a decisão recorrida:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM.

O acondicionamento dos medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL-60%).

E não há que se falar que os presentes autos tratam de situação distinta da tratada pelo paradigma. Vale transcrever excerto do relatório:

2.1. A autoridade discordou da aplicação do método de PRL 20% a determinados produtos importados a granel pela contribuinte. Nos termos do artigo 12 da IN SRF 243/02, entendeu que: “ a importação de comprimidos e cápsulas a granel, cujo acabamento em produto final foi feito no Brasil, são produtos semiacabados, pois, no Brasil, sofreram complemento de produção como o processo de "blisterização" e embalagens, em diversas formas de apresentação, para colocação em condições de venda do produto".

Ora, a matéria discutida no paradigma é a mesma dos presentes autos. Para sepultar a questão, transcrevo comentário do voto vencedor:

A premissa adotada pelo voto vencido, ao acolher as razões recursais, é a de que a importação de produtos a granel para acondicionamento, embalagem e venda no Brasil não se confunde com industrialização. Embora reconheça que o termo produção, empregado na lei, “equivale à fabricação que por sua vez equivale à industrialização”, sustenta que “somente seriam considerados industrializados os produtos substancialmente modificados com a criação de um novo produto para revenda, diferente daquele que foi importado. Industrializar é transformar, no caso dos produtos farmacêuticos, adicionar um princípio ativo que modifica o ‘remédio’”. Assim, o “mero” acondicionamento e embalagem não representariam qualquer tipo de transformação do “remédio”.

Atendido, portanto, requisito de admissibilidade previsto no art. 67, Anexo II do RICARF.

Nesse sentido, conheço do recurso especial interposto pela PGFN.

Em relação ao recurso especial da Contribuinte, adoto as razões dos Despachos de Exame de Admissibilidade de e-fls. 2921/2935, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecê-lo**.

Foram devolvidas as matérias (1) bens importados aplicados ou não à produção e consequente desclassificação do PRL-20 e adoção do PRL-60, objeto do recurso da PGFN, e (2) Ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002 e (3) Inclusão de Fretes, Seguros e Impostos na Apuração do Preço Praticado, itens (2) e (3) objeto do recurso da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito, iniciando pelo recurso especial da PGFN.

I. Bens importados aplicados ou não à produção. Desclassificação do PRL-20 e adoção do PRL-60

A matéria devolvida pretende apreciar se os produtos importados analisados na autuação fiscal, com exceção do LISINOPRIL, encontram-se enquadrados na hipótese de **bens aplicados à produção**, que ensejaria a adoção do método PRL-60, ou não, devendo se submeter ao método PRL-20.

Vale transcrever o art.18 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação vigente à época da autuação), na parte que interessa à lide:

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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:

(...)

d) da margem de lucro de:

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

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

Fato incontroverso é que os produtos em análise submeteram-se a processo de colocação de embalagem.

Transcrevo excerto da decisão recorrida sobre o assunto (e-fl. 2536).

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 PRL20. 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 PRL20. Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL60.

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 PRL60 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. (grifei)

Com a devida vênia à interpretação dada pela decisão recorrida, o processo de embalagem do produto é **fundamental** para a apreciação do presente caso. Na realidade, é o **cerne** da autuação fiscal.

O fato de os registros contábeis registrarem uma alteração na codificação do nome do produto original após o processo de embalagem, apresenta-se como **mais uma evidência** de que o produto importado passou, sim, por um processo de transformação.

Deve-se observar também que a primeira instância promoveu diligência para solicitar à autoridade fiscal esclarecimentos complementares sobre a desclassificação do método PRL-20. O resultado da diligência fiscal não deixa dúvidas (e-fls. 1042/1046):

*Os itens importados em questão não foram vendidos diretamente. Os mesmos foram requisitados, via ordem de produção (de acordo com os dados constantes do arquivo eletrônico "7 - f - Ordens de Produção.xls", entregue em resposta ao Termo de Início de Fiscalização), 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, de acordo com os dados constantes do arquivo eletrônico "7 (b) - Livro de Inventário.xls", entregue em resposta ao Termo de Início de Fiscalização. **Aqui, pois, não há que se falar em revenda pura, pois, além de tudo, são produtos com códigos distintos e sujeitos a controle de estoques distintos.***

Desde o início da fiscalização em comento; ficou evidenciado que a própria impugnante distingue a revenda direta, discriminando os itens diretamente revendidos (estes são mantidos com a mesma codificação de origem, como aqueles referidos no tópico anterior), 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. (...)

Observa-se que os itens 15021, 15022, 15033, 15035, 15036 e 15055 deram origem a 2 produtos distintos, cada. Aqui, muito menos, há que se falar em revenda direta.

Ademais, vê-se que a agregação de valor em alguns itens importados, como o NEXIUM 20MG BULK (código 15035) e o LOSEC MUPS 20MG BULK (código 15055), por exemplo, chega a aproximadamente 20% em relação aos respectivos custos dos produtos efetivamente vendidos.

Ora! A legislação refere-se a custo — e o custo de R\$ 0,01 de um rótulo em um produto de R\$ 10,00 é agregação! A legislação não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.

Dúvida não há de que não se trata do mesmo bem. Além do incremento no custo, as diferenças entre os itens importados de vinculadas e os produtos finais objeto de venda pela impugnante ficam ainda mais evidenciadas a partir da descrição da apresentação dos produtos finais, conforme tabela abaixo, elaborada de acordo com as respectivas bulas (fls.802 a 852): (...) (grifei)

Na realidade, a colocação das embalagens para os produtos é confirmada pela Contribuinte. Nas contrarrazões apresentadas, vale transcrever quadro no qual se relata os procedimentos a que os produtos se submeteram após a importação (e-fls. 2988), elaborado com base em documentos apresentados ainda na primeira instância, por ocasião da apresentação da impugnação:

Produto Importado pela Recorrida	Descrição do Procedimento da Embalagem
ZOLADEX 3,6MG DEPOT CXC/1	O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.
ARIMIDEX BLISTER 14COMP	O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouclis, frascos envasados entre outras.
ZOLADEX LA	O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida

Produto Importado pela Recorrida	Descrição do Procedimento da Embalagem
DEPOT CX C/I	realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.
LOSEC 40MG INJ	A Recorrida realiza teste de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor final.
BUDECORT AQUA 32 MCG SPRAY	O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.
DPRIVAN PFS 10 MG/ML 50MLCX1 SER VD	<u>O produto é importado em condições finais de comercialização.</u> A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade, distribuição e armazenamento do produto.
TOMUDEX 2MG	Nossa atividade consiste em realizar testes/análises e colocar o produto em embalagens individuais de isopor e fita para a proteção contra quebras. Produto tóxico.
BUDECORT AQUA 64 MCG	O produto é recebido em embalagem primária. A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.
CASODEX 50MG BULK	O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.
ZOLADEX 3,6MG DEPOT CX C/I	O produto é recebido em embalagem primária, A Recorrida realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens que serão remetidas ao consumidor. Tais embalagens consistem em blisters, pouchs, frascos envasados entre outras.
SPLENDIL 5MG-BULK	O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.

Produto Importado pela Recorrida	Descrição do Procedimento da Embalagem
ATACAND 8MG - BULK	O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.
ATACAND 16MG - BULK	O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.
ATACAND HCT 16 MG BULK	O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.
NEXIUM 20MG BULK	O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.
NEXIUM40MG BULK	O produto é importado em graneis. A Recorrida apenas realiza testes de controle de qualidade e coloca o produto em embalagens primárias (blisters) e na embalagem secundária (cartucho) na forma a qual será a será apresentado ao consumidor.

(Grifei)

Quanto ao produto "DPRIVAN PFS 10 MG/ML 50MLCX1 SER VD", no qual aduz a Contribuinte que é importado *em condições finais de comercialização*, vale transcrever declaração da farmacêutica responsável (e-fl. 845):

Declaramos para os devidos fins que o produto Diprivan PFS 10mg/ml é importado e sofre, nas instalações da AstraZeneca do Brasil, situada na Rod Raposo Tavares km26,9, Cotia- SP, processo de colocação de selo de segurança no cartucho e testes de controle de qualidade, sem qualquer alteração na natureza do produto importado. (Grifei)

De fato, não se fala em colocação de embalagem, razão pela qual **se trata de produto sobre o qual não se aplica o PRL-60.**

Por outro lado, para os demais produtos, as declarações da mesma farmacêutica são claras ao atestar que os bens importados passaram por um processo de embalagem. Trata-se de **fato incontroverso**.

Por sua vez, também é incontroversa a agregação de valor. E a autoridade julgadora administrativa não dispõe de margem de discricionariedade para dizer que, a depender do "peso" da agregação do valor, poder-se-ia entender que o bem não teria sido aplicado à produção nos termos do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A matéria em debate já foi tratada pelo presente Colegiado, pelos Acórdãos nº 9101-002.198 (sessão de 1º/2/2016, "NOVARTIS"), nº 9101-002.316 (sessão de 3/05/2016, "NOVARTIS"), e 9101-002.416 e 9101-002.417 (sessão de 17/08/2016, "PFIZER"). Foram precisamente situações no qual se discutiu se o processo de embalagem do insumo importado é suficiente para caracterizar a agregação do valor e a aplicação do bem à produção.

Vale reproduzir excerto do voto do Acórdão nº 9101-002.198, da Conselheira Adriana Gomes Rego, que com clareza notável discorre sobre o assunto.

*Evidente que após esta última etapa de produção foi agregado valor ao produto inicialmente importado. A **embalagem foi totalmente realizada em suas unidades no Brasil, utilizando mão de obra local, maquinário específico, imobilizado em suas indústrias, com aposição de sua marca ao produto. Tudo isso tem valor e pode ser estimado; se representa 10%, 15% ou qualquer outro percentual do produto final, não importa para efeitos legais, porque ao tempo dos fatos, a legislação só apresentava dois percentuais: ou se tratava de revenda, ou de produção. Não há meio-termo. E, como dito, de revenda não se trata.***

A embalagem do produto poderia ter sido feita ainda no exterior, mas não o foi até por questões óbvias: sai muito mais barato para a empresa transportar os comprimidos a granel para localmente embalar-los do que importá-los definitivamente prontos. Isso é fato, eis que em termos de volume, a mesma quantidade de comprimidos a granel representa muito menos do que se já estivesse acondicionado em caixas, gerando um custo de transporte muito maior. A própria mão de obra utilizada no Brasil sabe-se ser muito mais barata do que nos países de primeiro mundo de onde se origina o produto importado.

*Convém registrar, ainda, que **não se trata de mera embalagem para transporte, mas de apresentação comercial do produto, da qual resulta agregação de valor em relação ao produto importado à granel. A aposição da marca SANDOZ na embalagem (caso dos comprimidos importados pela interessada), com sua exposição à venda, por si só também agrega valor ao mesmo, eis que se traduz em marca conhecida globalmente pela gama e qualidade dos produtos ofertados. Por conseguinte, não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados, sendo inaplicável o método PRL20 (...)** (grifei)*

O didático voto destaca aspectos relevantes na agregação do valor: não há "meio-termo", ou se fala em agregação ou não; e não há que se falar que o processo de embalagem teria um custo mínimo, porque é fundamental para a apresentação comercial do produto, trazendo ao conhecimento do consumidor a empresa que é a responsável pela fabricação do produto e se constituindo em fator relevante na composição do preço final.

Na mesma medida, o voto do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Acórdão nº 9101-002.316) expõe que a agregação de valor ao produto não comporta relativização:

Acondicionar bens importados para revenda significa viabilizar a sua comercialização na forma das normas pertinentes, como, no caso, alocando-os em embalagens primárias, secundárias, blísteres e caixas de papelão, e adicionando-lhes bulas e lacres, tudo segundo especificações técnicas do órgão fiscalizador competente. Há um inegável valor agregado ao custo dos bens importados não vem ao caso se muito ou pouco, que, mesmo que não os transforme em espécie nova, não pode ser desconsiderado para efeito de definição da adequada margem de lucro a ser aplicada nos procedimentos dos preços de transferência.

Por outro lado, é inadmissível que seja dado o mesmo tratamento fiscal a situações distintas, em que os bens importados são meramente revendidos, nas exatas condições em que recebidos (PRL 20), e em que esses mesmos bens importados são manipulados antes de ser postos à venda (PRL 60), com a consequente agregação de valor ao custo dos bens importados, inexistente naquele primeiro caso. A adoção de entendimento diverso provocaria, em última análise, no caso do Preço de Revenda menos Lucro, sérias distorções na apuração do preço praticado e, conseqüentemente, do preço parâmetro, ao simplesmente se olvidar da existência daquela agregação de valor efetivamente ocorrida.

Ao afirmar, a recorrente, que não é toda e qualquer agregação de valor ao custo dos bens importados que implicaria a aplicação do método PRL 60, está, ela, inadvertidamente, pretendendo distinguir onde a lei não distinguiu. A questão não é o tipo de agregação de valor, mas a sua existência ou não. E, no presente caso, é inequívoca a sua existência.

A agregação de valor ao custo dos bens importados, assim existente, ocasiona, naturalmente, a majoração do preço de revenda, em relação à hipótese em que não haja essa agregação, o que, evidentemente, denota a clara impossibilidade de aplicação do PRL-20, nessas circunstâncias, sob pena de como já se disse deturpar-se o cálculo do preço praticado e do preço parâmetro.

Dessa forma, ao contrário do que entende a recorrente, toda e qualquer agregação de valor ao custo dos bens importados implica, necessariamente, a aplicação do método PRL 60, posto que, do contrário, ocorreriam inevitáveis inconsistências em se aplicar um método que, em sua formulação original, não admite qualquer valor agregado (PRL 20). (grifei)

Nesse sentido, diante do fato incontroverso de que os produtos passaram por processo de embalagem, evento devidamente assentado nos registros contábeis da empresa, e que demonstra a agregação do valor de maneira incontestável, cabe ser restabelecida a autuação fiscal.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN.

Passo à apreciação do recurso especial da Contribuinte.

II. IN SRF nº 243, de 2002 x Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996

Sobre a ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, trata-se de matéria já bastante debatido, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles tem sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do *arm's length*.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção-modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço *arm's length* nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries².

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispendo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a

² United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do *arm's length*.

E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.

Especificamente em relação ao método PRL, vale transcrever a redação em vigor à época dos fatos objeto da autuação:

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) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.

E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.

Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN³, extrapolaram os limites da lei.

³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênua para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri ⁴ :

3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.

(...)

3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.

(...)

3.12.2.2 Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?

3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96 ⁵ Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquela princípio.

3.12.4 Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforma a própria lei se estiver concretizando o princípio arm's length.

3.12.5 Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio arm's length, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.

3.12.6 Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio arm's length nem em outro fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam. (grifei)

Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do *arm's length*, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro - 3. ed. rev. a atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 57-59

⁵ Cf. Ricardo Lobo Torres, "O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria de Interpretação do Direito Tributário", Revista Dialética de Direito Tributário nº 48, setembro de 1999, pp. 122-135 (123)

A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio *arm's length*.

E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivizar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada a tarefa para o ato administrativo complementar.

Natural, portanto, movimento no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma. Tanto que a lei primeiro foi regulamentada pela IN SRF nº 113, de 2000, depois pela IN SRF nº 32, de 2001, e, sem seguida, pela IN SRF nº 243, de 2002.

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão *do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção* estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do *caput* do inciso II, *PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos*; ou (2) da alínea "d", "1", *sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*.

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em erro gramatical, no sentido de que não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor agregado*, que estaria concordando com a expressão *deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*⁶.

Aplicando-se as orientações do modelo matemático proposto pela IN SRF nº 32, de 2001, quaisquer das interpretações conduziram a uma distorção na apuração do preço parâmetro, principalmente em razão do tratamento conferido ao valor agregado, considerado de maneira isolada, completamente desconectado do processo produtivo.

Admitindo-se a técnica legislativa inapropriada, a fórmula teria os seguintes contornos:

$$PP = PL - 0,6xPL - VA$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$PP = 0,4xPL - VA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Percebe-se PP e VA na condição de grandezas inversamente proporcionais. Com um VA elevado, o preço parâmetro poderia atingir um valor negativo. Ao ser tratado de maneira isolada, descontextualizada do processo produtivo, conferiu-se ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Ou seja, o modelo matemático não se prestaria a refletir a realidade da situação em análise.

⁶ GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. 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.

Por outro lado, admitindo-se um erro gramatical, ter-se-ia a fórmula:

$$PP = PL - 0,6x(PL - VA)$$

Desenvolvendo a equação:

$$PP = 0,4xPL + 0,6xVA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Neste caso a distorção seria tão evidente quanto a anterior, mas para um outro extremo. O PP e o VA estariam na condição de grandezas diretamente proporcionais. Da mesma maneira que na equação anterior, foi conferido ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Percebe-se que, agregando-se valor ao produto produzido no país, eventual distorção no preço do produto importado seria completamente neutralizada. O resultado implicaria em ausência de ajuste do preço do preço parâmetro mesmo diante da manipulação dos preços de produtos importados, quando o valor agregado respondesse por uma proporção significativa do produto.

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF nº 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor agregado no país. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total⁷. Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: (custo do bem importado) / (custo do bem importado + valor agregado). A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

Vale transcrever o § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002:

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada 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;

⁷ Ver Acórdão nº 9101-002.175 (p. 22), do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV. (grifei)

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

$$PP = PL \times PPart - 0,6 \times PL \times PPart$$

Considerando $PL \times PPart = PBProd$, então a fórmula seria:

$$PP = PBProd - 0,6 \times PBProd, \text{ ou } PP = 0,4 \times PBProd$$

onde PP: preço parâmetro; PL: preço líquido de venda, PPart: percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido e PBProd: participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido.

Destrinchando os elementos da equação, o PL (preço líquido de venda) é definido nos seguintes termos:

$$PL = \text{média aritmética ponderada de } PV - D - I - C$$

onde PV: preços de venda do bem produzido, D: descontos incondicionais concedidos, I: impostos e contribuições sobre as vendas, C: comissões e corretagens pagas, e N: quantidade de produtos importados

Por sua vez, o PPart (percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido), é definido por:

$$PPart = \frac{CII}{CTBP}$$

ou, ainda, por:

$$\mathbf{PPart} = \frac{\mathbf{CII}}{\mathbf{CII + valor agregado}}$$

onde CII: custo do valor do bem, serviço ou direito importado e CTBP: o custo total do bem produzido, resultado da soma entre o CII e o valor agregado.

A diminuição do valor agregado, pretendida pela lei, foi modelada na equação pela introdução do valor agregado no denominador da divisão. Quanto maior a participação no valor agregado, obviamente, menor a participação do preço do produto importado na composição do custo total e, por isso, menor a sua colaboração na composição do preço de transferência.

Observa-se que, numa situação limite, se não houvesse valor agregado (que receberia o valor zero), o percentual de participação do produto importado seria CII dividido por CII, resultando em 1, ou seja, 100%. Registre-se que se trata de situação hipotética, que se presta a mostrar a validade do modelo proposto, isso porque a legislação trata da situação em que não há agregação de valor no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retomando à equação, de acordo com a definição da instrução normativa, a PBProd (participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido) é assim definida:

$$\mathbf{PBProd} = (\mathbf{m\acute{e}dia\ aritm\acute{e}tica\ ponderada\ de\ PV - D - I - C}) \times \frac{\mathbf{CII}}{\mathbf{CTBP}}$$

Enfim, o Preço Parâmetro, definido no inciso V, § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002, é a diferença entre a PBProd e o percentual de margem de lucro aplicado sobre o PBProd.

Ou seja: **PP = PBProd - margem de lucro x PBProd**

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

$$\mathbf{PP = PBProd \times (1 - margem\ de\ lucro)}$$

Observa-se que o **PBProd é o preço de revenda do produto importado**, calculado a partir de sua participação no preço de revenda do produto produzido que teve agregação de valor no país.

E, aplicando-se o percentual de presunção de margem de lucro de 60%:

$$\mathbf{PP = PBProd \times (1 - 0,6)}$$

$$\mathbf{PP = 0,4 \times PBProd}$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries ⁸, ao discorrer sobre o Resale Price Method (que se trata do PRL), a fórmula empregada é a mesma.

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

6.2.6.3. . Consequently, under the RPM the starting point of the analysis for using the method is the sales company. Under this method the transfer price for the sale of products between the sales company (i.e. Associated Enterprise 2) and a related company (i.e. Associated Enterprise 1) can be described in the following formula:

TP = RSP x (1 - GPM), where:

TP = the Transfer Price of a product sold between a sales company and a related company;

RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and

GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.

Na equação **TP = RSP x (1 - GPM)**, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF nº 243, de 2002: **PP = PBProd x (1 - margem de lucro)**, onde PP é o preço praticado, PBProd é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
<p>TP = RSP x (1 - 0,6)</p> <p>TP = 0,4 x RSP,</p> <p>onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.</p>	<p>PP = PBProd x (1 - 0,6)</p> <p>PP = 0,4 x PBProd,</p> <p>onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.</p>

⁸ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF nº 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma **evolução** do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do *arm's length*.

Tampouco há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do *arm's length*, ser instrumento de fomento à indústria nacional, razão pela qual se poderia recepcionar entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula "PP = PL - 0,6x(PL - VA)".

A exposição de motivos da Lei nº 9.430, de 1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional:

As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico. (grifei)

Trata-se de norma com objetivo primordial de corrigir distorções entre o preço praticado nas operações de uma empresa e suas vinculadas, adotando-se como parâmetro o preço de mercado negociado entre empresas independentes, em referência clara ao princípio do *arm's length*.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A jurisprudência vem ratificando tal entendimento. Recentemente, na sessão de janeiro de 2016, o presente Colegiado julgou, por maioria de votos, pela legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, tendo o Acórdão nº 9101-002.175 apresentado a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição 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.

O voto faz referência a jurisprudência judicial, como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.017381-4/SP:

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.)

Vale também transcrever ementa de decisão do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP, da Sexta Turma do TRF3:

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 NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 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 nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 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 conseqüente 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. Grifos nossos)*

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

E **não** há que falar que a Lei nº 12.715, de 2012 (convertida pela MP nº 563, de 2012), ao reproduzir dispositivos da IN SRF nº 243, de 2002, em tese teria o condão de "confirmar" a ilegalidade da instrução normativa. Tal assertiva não resiste a uma análise mais precisa da exposição de motivos da medida provisória:

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

*a) substituição dos atuais métodos do Preço de Revenda menos Lucro - PRL20 e PRL60, aplicáveis, respectivamente, a hipóteses nas quais os bens importados sejam exclusivamente revendidos ou sejam submetidos a processos produtivos no Brasil, a um único método de cálculo de preço parâmetro, o que fará com que os controles em questão não mais sejam relevantes na tomada de decisões quanto à forma de atuação das entidades sujeitas aos controles de preços de transferência no Brasil, bem como **eliminará inúmeros litígios concernentes à conceituação do que venha a ser "submissão a processo produtivo no País"**, fator este de enorme insegurança jurídica no que toca à matéria;*

b) aplicação, para fins de cálculo do PRL, de margens de lucro diferenciadas por setores da atividade econômica;(grifei)

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;

No que concerne ao PRL 20 e PRL 60, deixa clara a exposição de motivos que o **cerne** da alteração em relação à lei anterior é o estabelecimento de **um único método de cálculo de preço parâmetro**, entendendo ser uma melhoria em relação à situação pretérita, no qual havia diferença de tratamento entre (i) os bens importados exclusivamente revendidos e (ii) aqueles submetidos a processos produtivos no Brasil. Discorre, de maneira expressa, sobre a preocupação com **litígio** que provocava a "**conceituação**" da expressão "**submissão a processo produtivo no País**", o que, de acordo com o legislador, tratava-se de "**fator este de enorme insegurança jurídica**". Ora, não se fala, em nenhum momento, em se dissipar qualquer eventual dúvida sobre a legalidade do art. 18 da IN SRF nº 243, de 2002. Tanto que, na sequência, discorre a exposição de motivos sobre a aplicação de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica, e sobre nova sistemática na apuração do preço de transferência para os valores a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação.

Observa-se que a exposição de motivos expressamente se manifestou quando entendeu que a lei alterou a norma tributária relativa aos preços de transferência, ou seja, na

adoção de um único método de cálculo de preço parâmetro para o PRL, na definição de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica e na sistemática para a inclusão de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação no preço praticado. Por outro lado, na medida em que não discorreu sobre o método adotado pelo 18 da IN SRF nº 243, de 2002, confirmou a interpretação dada pela norma complementar, tanto que positivou o entendimento na nova redação da lei.

E se o legislador aproveitou a oportunidade para positivar, em texto legal, interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, trata-se de procedimento que em nada altera a **norma** tributária em análise (método de cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60), sob uma perspectiva **substancial (material)**. A alteração é apenas no campo **formal**, tomando-se como referência a data de vigência da Lei nº 12.715, de 2012: antes, a norma tinha previsão em lei e em norma complementar (instrução normativa autorizada pelo art. 100 do CTN ⁹); após, a previsão apenas em lei.

Portanto, entendo não haver reparos ao procedimento da Fiscalização na utilização da IN SRF nº 243, de 2002.

III. Inclusão de Fretes, Seguros e Tributos no Preço Praticado.

Para discorrer sobre a matéria "**indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**", cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: [...]

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: [...]

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: [...]

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de

⁹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) **incluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo.

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação**.

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação **não são dedutíveis**, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de **inclusão**, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o entendimento:

Art. 4º (...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo* (apuração do preço praticado), *para efeito de dedutibilidade* (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), *o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*.

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6º-A:

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6º-A, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho inverso. O § 6º e § 6º-A dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

Portanto, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso da Contribuinte em relação à matéria "**indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**".

IV. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** dos recursos da Contribuinte e da PGFN. No mérito, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte, e **dar provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, restabelecendo-se o método PRL-60 para todos os produtos, com exceção do "DPRIVAN PFS 10 MG/ML 50MLCX1 SER VD", para o qual se aplica o método PRL-20.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental¹⁰, considera-se não formulada a declaração de voto.

¹⁰ RICARF, Anexo II:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental¹¹, considera-se não formulada a declaração de voto.

¹¹ RICARF, Anexo II:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.