



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

Processo n° 16561.000185/2007-11
Recurso n° 163.236 Voluntário
Acórdão n° **1302-00.915 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de abril de 2012
Matéria IRPJ/CSLL - Preço de Transferência
Recorrente LABORATÓRIOS PFIZER LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA - IRPJ E CSLL - ANO-CALENDÁRIO DE 2002 - O fato gerador de IRPJ e CSLL é o lucro real anual e conclui-se em 31-12-2002, operando-se a decadência apenas a partir de 31-12-2007.

DIVERGÊNCIA NA ADIÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – A autoridade fiscal analisou os suportes analíticos apresentados pela contribuinte e notou insuficiência na adição voluntária de preço de transferência por ela efetuada. A contribuinte nega esse erro, mas não traz quaisquer outros documentos ou suportes que possam infirmar os controles verificados em sede de fiscalização. O ônus da prova cabe à contribuinte que dele não se desincumbiu.

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%).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - 60% - IN SRF 243/02 - ILEGALIDADE - A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/06/2012 por LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA, Assinado di-

gitalmente em 27/06/2012 por MARCOS ROBERTO SOUZA DE MELLO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LUIZ

TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA

JUNQUEIRA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos dos votos dos relatores, vencida a relatora no que se refere ao item 3 de seu voto e Marcos Rodrigues de Mello e Luiz Tadeu Matosinho Machado que negavam provimento ao recurso. Designado Luiz Tadeu Matosinho Machado para redigir o voto vencedor.

“documento assinado digitalmente”

Marcos Rodrigues De Mello - Presidente.

“documento assinado digitalmente”

LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA - Relatora.

“documento assinado digitalmente”

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello (presidente), Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Diniz Silva, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

A Pfizer importa produtos de pessoas ligadas no exterior. A empresa optou pelo método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20% - PRL 20% para os produtos que entendeu importar para revenda e pelo Método de Preço de Revenda menos margem de Lucro de 60% - PRL 60%, para outros produtos que no seu entendimento sofreram agregação de valor no país antes de serem vendidos. A autoridade fiscal fez revisões nos cálculos de preço de transferência.

1 – Ao rever os cálculos adotados pela empresa nos produtos para os quais a autoridade concordou que se aplicaria o método de PRL 20%, a autoridade fiscal identificou uma adição ao cálculo do lucro real e da CSLL, adicional ao ajuste que a empresa havia feito, no montante de R\$ 586.388,02, assim composto.

Código do Insumo	Descrição	Custo das Importações de Vinculadas em R\$	Custo das Importações de Vinculadas + EI em R\$	Quantidade e Importada de Vinculadas	Quantidade Importada de Vinculadas + EI	Quantidade e Quantidade	Estoque Inicial Quantidade	Estoque Inicial Valor em R\$	Preço Praticado Com Estoque em R\$/Unid	Valor Total de Vendas Após Desconto Comercial em R\$	Total do ICMS em R\$	Total do PIS em R\$	Total de COFINS em R\$	Preço Líquido de Venda R\$/Unid	Margem de Lucro de 20% em R\$/Unid	Preço Parâmetro R\$/Unid	Ajuste Unitário em R\$/Unid	Quantidade de Ajuste em R\$/Unid	Ajuste de GRP em R\$	Ajuste do Contribuinte em R\$	Diferença Ajuste em R\$
116408	EPELIN CAPS 100MG	339.457,00	339.457,00	97.240	97.240	175.349	0	0,00	3,26	498.141,60	41.614,40	0,00	0,00	2,61	6,57	2,94	1,32	97.240,00	178.074,80	0,00	178.074,80
220637	VACINAS PARA USO I	967.799,00	640.430,96	78.149	30.221	18.755	4.021	72.094,07	21,19	367.439,00	17.702,27	2.981,02	11.023,70	29,04	4,39	15,85	5,44	16.756,00	62.842,81	0,00	62.842,81
220902	VACINAS PARA USO I	821.820,00	1.153.312,00	230.844	338.183	268.459	107.330	231.486,52	3,41	1.300.057,30	49.502,60	2.299,75	30.019,72	4,00	0,97	3,18	0,25	208.456,00	75.062,28	0,00	75.062,28
232416	VACINAS PARA USO I	305.989,00	721.471,90	14.513	31.789	18.713	17.285	365.793,17	22,89	536.743,65	20.727,73	4.028,47	16.102,31	25,19	5,45	19,71	2,98	19.713,00	58.732,91	0,00	58.732,91
231444	VACINAS PARA USO I	427.244,00	472.127,00	24.380	26.057	20.634	5.147	44.892,50	16,90	394.280,10	16.377,56	2.892,21	11.826,49	17,46	3,82	13,69	2,37	20.634,00	48.815,92	0,00	48.815,92
119823	HEURICHTIN ROMASC	342.254,00	342.254,00	7.982	7.982	2.513	0	0,00	43,21	296.090,75	30.198,50	0,00	0,00	49,41	10,38	38,03	7,28	5.513,00	49.128,28	0,00	49.128,28
209911	VALBAZEN 10 CO CX	0,00	120.249,00	0	247	214	247	120.249,49	486,84	99.838,17	1.783,20	2.708,44	10.283,33	390,88	63,31	300,58	180,26	214,00	38.576,26	0,00	38.576,26
117181	LEITOR COMPRIMID	771.326,00	771.326,00	12.335	12.335	12.489	0	0,00	62,53	1.963.188,17	99.062,00	0,00	0,00	79,32	16,82	59,46	3,07	12.335,00	37.693,96	0,00	37.693,96
232829	VACINAS PARA USO I	97.441,00	97.441,00	20.904	20.904	13.895	0	0,00	4,96	82.411,64	3.178,83	439,09	1.872,35	4,11	0,90	3,21	1,45	13.899,00	20.127,43	0,00	20.127,43
230001	VALBAZEN 25 CO S/L	0,00	51.064,00	0	192	137	192	51.063,99	261,87	26.725,73	788,19	832,81	2.866,23	177,69	11,94	135,62	125,94	137,00	17.253,67	0,00	17.253,67
230980	VALBAZEN 25 CO FS	0,00	29.809,00	0	196	142	196	29.809,00	170,22	20.941,69	599,01	451,90	2.115,23	124,12	29,34	94,78	81,44	140,00	11.402,13	0,00	11.402,13
231150	CLAVAMOX RTU CX I	0,00	83.780,00	0	878	235	878	83.780,19	106,79	26.997,62	892,69	991,75	2.770,45	98,25	22,89	73,46	33,33	235,00	7.832,34	0,00	7.832,34
233315	VACINAS PARA USO I	172.866,00	172.866,00	1.999	1.999	1.175	0	0,00	86,65	182.027,34	7.410,20	1.583,12	49.104,79	113,00	32,66	81,24	5,41	1.176,00	6.396,52	0,00	6.396,52
202010	ADVOGCM INJETAVEL	0,00	24.674,00	0	2.497	18.780	2.497	24.673,99	9,88	214.289,84	9.102,85	4.713,94	22.060,70	11,30	2,73	9,59	1,29	2.497,00	3.279,12	0,00	3.279,12

Valor Passível de Ajuste no Lucro em R\$ 586.388,02

Documento assinado digitalmente em 20/06/2012 por Luiz Tadeu Matosinho Machado. Outra diferença de R\$ 40.605.982,36 foi assim computada pela autoridade fiscal:

Autenticado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA

Processo nº 16561.000185/2007-11
Acórdão n.º 1302-00.915

S1-C3T2
Fl. 3

Código do Insumo	Descrição	Custo das Importações de Vinculadas em R\$	Custo das Importações de Vinculadas + EI em R\$	Quantidade de Vinculadas	Quantidade Importada de Vinculadas + EI	Estoque Inicial Quantidade	Estoque Inicial Valor em R\$	Preço Predicado Com Estoque em R\$	Preço Parâmetro PRL 60 em R\$/unidade	Preço Parâmetro do Item Ajustado (mesma unidade de medida da importação) R\$/unidade	Quantidade de Ajuste	Ajuste Unitário em R\$/unidade	Ajuste da SRF em R\$	Ajuste do Contribuinte em R\$	Diferença Apurada em R\$
022065	CITALOR COMPRIMIDOS (ATORV)	26.215.212,00	32.999.027,00	26.419,596	33.837,579	7.417,982	6.783.815,45	0,96	0,49	0,49	27.263,992	0,48	13.220.309,72	0,00	13.220.309,72
022001	MATERIA PRIMA PARA FABRICAÇÃO	63.423,00	65.282.609,00	612	630	18	1.859.556,99	103.579,65	72.439,57	72.439,57	606	31.140,08	18.870.890,78	5.979.018,48	12.891.872,30
022070	DORAMETINA, ESTADO FISICO	24.014,83	24.014,83	2.135,975	2.899,497	753,522	8.885.493,38	11,39	5,17	5,17	2.310,992	0,22	14.363.372,12	7.444.266,21	6.919.055,91
022070	CITALOR COMPRIMIDOS (ATORV)	1.038.956,70	1.804.331,00	520,895	1.042,021	521,186	795.376,69	1,73	0,88	0,88	924,070	0,85	793.241,73	0,00	793.241,73
022030	VIAGRA COMPRIMIDOS 100MG ML	6.429.713,00	6.429.713,00	695,540	695,540	0	0,00	9,24	5,86	5,86	307,809	3,39	1.041.871,90	0,00	1.041.871,90
022028	VIAGRA COMPRIMIDOS 25MG ML	148.756,00	4.701.832,00	372,011	841,106	469,095	2.553.075,66	5,99	3,41	3,41	661,111	2,18	1.443.073,09	0,00	1.443.073,09
45900W	PYRIDIUM TABLETS 100MG, MEC	1.575.090,00	1.575.090,00	19.647,318	19.647,318	0	0,00	0,08	0,04	0,04	10.679,966	0,04	409.042,70	0,00	409.042,70
45910W	PYRIDIUM TABLETS 200MG, MEC	1.321.148,00	1.321.148,00	9.989,070	9.989,070	0	0,00	0,15	0,07	0,07	8.939,719	0,07	507.987,43	0,00	507.987,43
022039	MATERIA PRIMA FLUCONAZOL	649,700	6.696.944,00	10,000	116,067	106,067	6.047.243,16	57,70	48,46	48,46	120,957	9,24	1.117.195,14	0,00	1.117.195,14
022154	ZITHROMAX POS 600 MG - MEDIC	429.815,00	1.205.599,00	51,360	125,524	74,164	775.784,19	9,60	4,41	4,41	70,446	5,20	366.269,89	0,00	366.269,89
023198	ANTIBIOTICO CEFOPERAZONE	1.562.764,00	1.724.722,00	2671	239	31	221.957,46	7.231,65	302,50	302,50	128	6.329,16	810.132,06	205.227,33	604.904,73
022020	ALFA-6-DEOXY-5-HIDROXY	641.582,00	2.339.138,00	108	538	430	1.897.565,84	4.348,05	3.214,00	3.214,00	431	1.133,14	488.384,89	0,00	488.384,89
040570	MATERIA PRIMA, ALFA-6-DEOXY	606.411,00	969.020,00	5,500	8.850	3.350	362.808,88	109,49	38,96	38,96	4.885	70,53	344.548,33	7.700,14	336.848,19
022155	ZITHROMAX POS 900MG MEDICA	514.033,00	561.704,00	41,792	45,366	3,574	47.670,57	12,38	6,22	6,22	50,562	6,16	311.527,59	12.204,88	299.312,72
022050	LEVODOPROPIZINE, ESTADO FIS	317.861,00	424.013,00	76	101	25	106.352,07	4.207,73	2.381,67	2.381,67	81	1.826,06	147.910,90	4.564,74	143.346,16
022157	ZITHROMAX POS 600MG MEDICA	418.236,00	665.779,00	38,220	58,320	20,100	247.543,25	11,42	8,63	8,63	11,942	2,79	33.260,86	0,00	33.260,86
Total													54.258.964,14	13.652.981,78	40.605.982,36
													Valor Passível de Ajuste no Latur - em R\$		40.605.982,36

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 semi-acabados, 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". Assim, os cálculos relacionados a esses produtos foram refeitos consoante o método PLR 60%, sendo que a autoridade fiscal identificou os seguintes ajustes.

CITALOR	R\$ 14.003.551,45
VIAGRA	R\$ 2.484.944,99
PYRIDIUM	R\$ 917.030,13
ZITHROMAX	R\$ 711.053,34
Total do Ajuste de Revisão do Método PRL 20% para PRL 60%	R\$ 18.116.579,91

2.2. – Mais ainda, ao analisar os cálculos da contribuinte com relação aos produtos objeto do método PLR 60%, a autoridade refez esses cálculos, consoante a IN 243/02, encontrando uma diferença de R\$ 22.489362,45. Enquanto a contribuinte utilizou como referência inicial para cálculo o valor total do produto final, o fisco ponderou esse valor pela participação que o custo do insumo tinha no custo total do produto final, resultando em um parâmetro de preço de importação nessa proporção inferior ao preço parâmetro computado pela contribuinte.

2.2.1. - Cálculos segundo contribuinte:

$PrPc = PLV \times (1-60\%) / \text{Coef. IP}$, onde:

PrPc = preço parâmetro da contribuinte;

PLV = preço líquido de venda do produto final no Brasil;

60% = margem mínima de lucro exigida segundo Lei 9.959-00;

Coef. IP = coeficiente de quantidade do insumo que compõe o produto, para poder converter o preço do produto em preço parâmetro do insumo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LUIZ

TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA

JUNQUEIRA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

$PrPf = PLV \times (Ci/Ct) \times (1-60\%) / \text{Coef. IP}$, onde:

PrPf = preço parâmetro do fisco;

PLV = preço líquido de venda do produto final no Brasil;

Ci = Custo do Insumo que fez parte do produto final;

Ct = custo total do produto final vendido no Brasil;

60% = margem mínima de lucro exigida segundo Lei 9.959-00;

Coef. IP = coeficiente de quantidade do insumo que compõe o produto, para poder converter o preço do produto em preço parâmetro do insumo.

2.2.3 - Relação entre preços parâmetro do fisco em comparação com os preços parâmetro da contribuinte:

$PrPf / PrPc = Ci/Ct$, onde:

PrPc = preço parâmetro da contribuinte

PrPf = preço parâmetro do fisco;

Ci = Custo do Insumo que fez parte do produto final;

Ct = custo total do produto final vendido no Brasil.

3 – São estes os produtos e os métodos adotados pela contribuinte e pela fiscalização:

Produto	Método adotado pela contribuinte	Método adotado pela fiscalização
MP SILDENAFIL	PRL 60%	PRL 60%
DORAMECTINA	PRL 60%	PRL 60%
FLUCONAZOL	PRL 60%	PRL 60%
CEFOPERAZONE	PRL 60%	PRL 60%
ALFA6DEOXY5HID	PRL 60%	PRL 60%
ALBENDAZOLE	PRL 60%	PRL 60%
LEVODOPROPIZIN	PRL 60%	PRL 60%
<u>C1TALOR</u>	<u>PRL 20%</u>	<u>PRL 60%</u>
<u>VIAGRA</u>	<u>PRL 20%</u>	<u>PRL 60%</u>
<u>PYRIDIUM</u>	<u>PRL 20%</u>	<u>PRL 60%</u>
<u>ZITHROMAX</u>	<u>PRL 20%</u>	<u>PRL 60%</u>
EPELIN	PRL 20%	PRL 20%
VACINAS	PRL 20%	PRL 20%
NEURONTIN	PRL 20%	PRL 20%
VALBAZEN	PRL 20%	PRL 20%
LIPITOR	PRL 20%	PRL 20%
CLAVAMOX	PRL 20%	PRL 20%
ADVOCIN	PRL 20%	PRL 20%

Além disso, a autoridade verificou que o “contribuinte contabilizou o valor total do excesso apurado por ele, relativo aos ajustes dos preços de transferência, a débito da “Conta de Resultados Acumulados” e a crédito da “Conta Custo dos Produtos Vendidos — CPV”, conforme previsão legal contida no inciso II do § 1º do art. 5º da IN SRF nº 243/2002.” Em virtude das revisões de preços de transferência feitas pela autoridade fiscal, houve também comando para retificação desses lançamentos.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA, Assinado di

gitalmente em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LUIZ

TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA

JUNQUEIRA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4 - A fiscalização assim apurou um excesso de preço de importação de R\$ 41.192.370,38 (itens 1 e 2), adicionado de ofício à base de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2002.

4.1. - Foram lançados IRPJ e CSLL decorrentes dessa adição e também foram glosados prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas, tudo conforme auto, lavrado em 30-11-2007. O enquadramento legal: art. 241 do RIR/99, combinado com o art. 2º da Lei nº 9.959/2000. Alíneas "a" e "b" do inciso IV do art. 12 da IN SRF nº 243/2002. CSLL: art. 20 e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99.

Em sua impugnação, a empresa alegou decadência mensal do direito de lançar IRPJ e CSLL nos termos do artigo 150, parágrafo 4º. do Código Tributário Nacional. No mérito, a interessada alegou o seguinte.

5 - O ajuste voluntário feito a débito de lucros acumulados e crédito de custo das mercadorias vendidas foi de R\$ 30.139.711,27, conforme inclusive reconheceu a autoridade fiscal, sendo incorreto a autoridade abater, para fins de cômputo do excesso de preço de importação, apenas parte desse valor, no montante de R\$ 13.652.981,78. Ao assim proceder, a autoridade deixou de considerar ajuste de preço de transferência espontâneo feito pela empresa no montante de R\$ 16.486.729,4.

6 - Dentre outros ...

6.1. A autoridade fiscal considerou que a empresa fez um ajuste inferior ao que efetivamente fez para os produtos SILDENAFIL e DORAMECTINA. O valor do ajuste efetivamente oferecido à tributação pela contribuinte e desconsiderado pela fiscalização nesses produtos somou R\$ 9.704.267,72.

6.2. Nos produtos EPELIN, VACINAS, NEURONTIN, VALBAZEN, LIPITOR, CLAVAMOX e ADVOCIN, a autoridade não levou em consideração os ajustes feitos pela Requerente no valor total de R\$ 1.760.816,76.

7 - Segundo a interessada, os produtos CITALOR, VIAGRA, PYRIDIDIUM E ZITHROMAX foram importados a granel, conforme Resolução ANVISA RDC no. 350-05, razão pela qual à sua revenda é possível aplicar o método PRL 20%. Tais produtos são importados prontos sendo apenas embalados e rotulados no Brasil.

7.1. A autoridade fiscal entendeu que as embalagens agregam valor ao custo dos bens importados, nos termos do artigo 12, § 90 da IN 243/02, e por isso entendeu aplicável o método do PRL 60%.

7.2. Ocorre que dita IN vedou ilegalmente a utilização do método de PRL 20% à situação de fato, pois a Lei determina que o PRL 20% pode ser utilizado em qualquer hipótese, excetuando-se apenas aqueles produtos “em que haja aplicação dos bens importados à produção”.

7.3. Em momento algum a lei vedou a utilização do PRL-20% nas hipóteses em que há mera agregação de valor ao produto no Brasil!

7.4. Por sua vez, industrialização significa modificação substancial da natureza do bem importado e não pode ser confundida com a mera agregação de valor ao produto.

8 - A contribuinte alegou ainda que a IN SRF 247-02 redispôs sobre a base de cálculo de IRPJ e CSLL.

8.1. A Lei 9959-00 permitiu a aplicação do PRL 60% à importação de bens para industrialização no Brasil, estabelecendo uma margem de lucro de 60% a ser subtraída do preço de venda líquido no Brasil.

8.2. As IN nº 113/00 e 32/01, interpretando a Lei, adotavam como preço parâmetro o preço total líquido de venda da mercadoria industrializada no Brasil menos margem de lucro de 60%.

8.3. Já a IN 247-02 redispôs sobre a base de cálculo, tomando como preço uma parte do preço líquido de venda do produto industrializado no Brasil, proporcional ao custo do produto importado sobre o custo total.

8.4. A IN 247-02 foi além do texto da Lei e aumentou a base de IR e CS.

8.5. Ainda que entendêssemos que a IN está em conformidade com a Lei, ela só poderia ser aplicada a partir do ano-calendário de 2003, considerando o princípio da anterioridade, pois altera de forma substancial a interpretação da autoridade, redispõe sobre base de cálculo de IR e CS e altera o normativo até então vigente.

9 - Por fim, protestou a impugnante contra a aplicação de multa de ofício, pois não houve dolo ou má-fé, e contra a ilegalidade dos juros SELIC.

Em 21-08-2009, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo 1 (DRJ) decidiu manter o lançamento. Entendeu que a decadência do direito de lançar conta-se a partir de 31-12-2002, ou seja, o lançamento citado à contribuinte antes de 31-12-2007 é plenamente legítimo.

No mérito, a DRJ entendeu que a autoridade fiscal observou corretamente os ajustes feitos pela contribuinte no cálculo de IRPJ e CSLL, conforme informados para a fiscalização, para os produtos cujo cômputo de preço de transferência foi revisto. O valor total do ajuste de R\$ 30 MM equivale a todos os produtos, enquanto o ajuste feito pela contribuinte para os produtos analisados pela fiscalização foi somente de R\$ 13 MM.

Com relação aos produtos SILDENAFIL e DORAMECTINA (item 6.1.), bem como produtos EPELIN, VACINAS, NEURONTIN, VALBAZEN, LIPITOR (item 6.2.), a fiscalização adotou os valores de ajuste informados a ela durante a fiscalização conforme base de dados de Access. A contribuinte, em sua impugnação, apresentou outros valores sem qualquer demonstração analítica de cálculos ou base de dados, razão pela qual não se aceita como válida e comprovada tal informação. Entendeu a DRJ que está correta a aplicação da IN 243/02 aos produtos importados a granel e para fins de cálculo do limite de preço de transferência, informando que não cabe a ela analisar questões de ilegalidade ou inconstitucionalidade da IN. Segundo a DRJ ainda, o cômputo do preço parâmetro consoante a IN 243/02 está expressamente autorizado pelo artigo 2º, d, 1 da Lei 9.959-00.

"Art. 2º A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"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. " (NR) (g.m.)

10 - A D. Fiscalização simplesmente desconsiderou determinados ajustes efetuados pela Recorrente, tanto no que diz respeito aos cálculos efetuados com base no PRL-60% como com base no PRL-20%. Voltou a apontar a interessada as diferenças 6.1. e 6.2. e pediu diligência para apurar-se a efetividade desses ajustes espontâneos por parte da contribuinte.

11 - A Recorrente poderia ter efetuado seus ajustes com base no PRL-20% no que diz respeito aos produtos importados a granel, nos termos da Lei 9.430/96. Citou jurisprudência deste Conselho Ac 101-94.628 - DOU em 17.8.2004 e Ac. 101-95.107 - DOU em 19.9.2005: "(...) o termo produção não está definido e não há razão para imaginar-se ser ele tão amplo quanto o primeiro. Pressupondo que o ato normativo em questão para vedar o emprego do PRL quando houvesse produção no país, esta só pode ser compreendida como aquela etapa depois da qual o produto sofre tamanha mudança que já não é mais possível dizer que se trata do mesmo produto."

12 Ainda que a Recorrente não pudesse utilizar o PRL-20% para os produtos importados a granel, devendo utilizar o PRL-60%, a sistemática a ser adotada deveria ser aquela prevista na Lei nº 9.959, de 27.1.2000, na forma interpretada pelas IN 113/00 e IN 32/01, consoante a fórmula apresentada no item 2.2.1. deste relatório. A nova fórmula definida pela IN 243/02, item 2.2.2. deste relatório, é ilegal pois ao pretexto de interpretar a Lei aumenta a base de cálculo de IRPJ e CSLL contrariando o disposto no artigo 97 do CTN e na CF-88. ao redispôr sobre a forma de apuração do preço parâmetro além do disposto na Lei.

13 A IN SRF 243/02 foi publicada ao longo de 2002 e nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional só pode entrar em vigor no ano-calendário seguinte ao de sua introdução. Tal entendimento foi confirmado por Solução de Consulta da SRF de 25.1.2008, no seguinte sentido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO DE INSUMOS IMPORTADOS. Na determinação do preço parâmetro pelo método PRL, com margem de sessenta por cento, na metodologia de cálculo, deve-se deduzir o valor agregado, ao bem produzido no país, na apuração da margem de lucro de 60%, e, também, do preço líquido de venda na apuração final do preço parâmetro. Esta metodologia deverá ser utilizada a partir do início do ano calendário de 2003 e, opcionalmente, em 2002, pela empresa interessada, em função da publicação de novo procedimento pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. **A interessada, no entanto, poder-se-á utilizar, nos anos de 2000, 2001 e, opcionalmente, em 2002 das disposições que constam da Instrução Normativa SRF então vigente (IN SRF nº 32, de 2001), nas quais não contemplam a retirada do valor agregado na composição final do preço parâmetro pelo método PRL - 60%.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN); art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e § 11 do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR - Coordenador-Geral – Substituto
(Solução de Consulta nº 2, de 25.1.2008)

13.1. No mais, está sujeita à anterioridade a IN SRF 243/02, para ficar vigente, nos termos do artigo 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988, pois não é, nos termos do artigo 106, I do Código Tributário Nacional, meramente interpretativa. A vigência da norma em Direito Tributário, IN 243/02, ficaria circunscrita ao período que corre a partir do ano-calendário de 2003.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA, Assinado di

gitalmente em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LUIZ

TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA

JUNQUEIRA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16561.000185/2007-11
Acórdão n.º **1302-00.915**

S1-C3T2
Fl. 8

14. Por fim a contribuinte protestou contra a aplicação da multa de ofício de 75% pedindo sua redução a percentual razoável. Contestou ainda a contribuinte a legalidade dos juros SELIC para a correção do débito tributário e protestou contra a aplicação de juros sobre a multa, por ser agravamento de penalidade inadmissível no mundo jurídico. Ainda que esta Corte entendesse por manter a aplicação de juros sobre a multa, os juros aplicáveis não poderiam ser SELIC, estando limitados a 1% ao mês.

15 . Voltou a interessada a alegar a decadência do direito de lançar relativo aos meses de janeiro a novembro de 2002.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

1 – Não há decadência do direito de lançar. O lançamento é válido e eficaz.

O lançamento foi efetuado em 30-11-07 e a contribuinte foi pessoalmente citada em 20-12-07. Nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, o prazo decadencial é de 5 anos contados da conclusão do fato gerador que no caso ocorreu em 31-12-02. Nessa medida, a autoridade fiscal teria até 31-12-07 para efetuar o lançamento. O lançamento é portanto plenamente eficaz e válido. Rejeito a preliminar de decadência arguida pela contribuinte.

2 – As alegadas diferenças no valor do ajuste voluntário de preço de transferência não foram corroboradas por documentos suportes hábeis e não serão portando acatadas.

A contribuinte apresentou com sua impugnação e seu recurso planilhas listando produtos, preços parâmetro adotados pela contribuinte, ajustes adotados pela contribuinte, ajustes que a fiscalização entendeu que a contribuinte tinha feito e a diferença. Assim a interessada tentou demonstrar que a fiscalização considerou de forma inadequada os ajustes de preço de transferência feitos e deixou de considerar os ajustes informados nos itens 6.1. e 6.2. do Relatório. Ocorre que tais planilhas são desprovidas de base analítica que confirmem a origem dos dados nelas constantes e estão diferentes das bases analíticas encaminhadas pela contribuinte em sede de fiscalização.

A prova do preço de transferência se faz pelos registros das saídas de mercadorias vendidas, tipo, preço, quantidade, impostos, fretes, seguro, comissões. Além disso, é necessário apresentar o cômputo do custo da mercadoria vendida e o coeficiente insumo-produto. É necessário ainda o registro das entradas de produtos importados com a respectiva quantidade, preço, seguro, frete, sistemática de importação, etc., bem como a movimentação do estoque inicial e final. Nada disso foi encaminhado pela interessada em sua impugnação ou recurso para comprovar o erro nas informações utilizadas pela autoridade fiscal.

Havia no processo extratos de base de *Access* com esse tipo de informação que foram entregues pela contribuinte e adotados pela fiscalização ao refazer cálculos de preço de transferência. Em sua defesa, a contribuinte alega, mas não prova, que a fiscalização deixou de considerar dados e informações de ajuste de preço de transferência que ela, contribuinte, entregou. Analisando as informações do processo, entendo que a autoridade utilizou adequadamente as informações entregues pela contribuinte em fase de fiscalização e fez seus cálculos a partir delas.

Nesse sentido, quando a contribuinte alega erro na base do lançamento, alega portanto erro na interpretação dada pela autoridade fiscal ou no conteúdo da base de *Access* que entregou à fiscalização. Cabe à contribuinte, junto com sua impugnação, fazer a prova do erro. A prova cabe nesse sentido a quem alega, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil. Ainda que a prova tivesse sido encaminhada ao longo do processo, não exatamente na data da impugnação, ela poderia ser aceita, **em virtude do princípio da verdade material**.

Ocorre que até a presente data a contribuinte não logrou apresentar qualquer meio de prova bastante capaz de contrapor a base de Access que ela mesma encaminhou à fiscalização, com igual teor de detalhe, para comprovar as diferenças alegadas pela recorrente nos itens 6.1. e 6.2. do Relatório. Por falta de prova, não acolho tais diferenças pleiteadas pela interessada.

A diligência é uma faculdade do julgador quando entender necessário apreciar em maiores detalhes os elementos que constam do processo, para esclarecer questões técnicas, nos termos do Decreto 70.235/72. Não é expediente para protelar o prazo de apresentação de defesa. Nesse sentido, dou-me por satisfeita com as provas evidentes no processo e entendo desnecessária diligência.

Restam, portanto, com relação ao mérito principal deste processo, três questões essenciais, a serem endereçadas: 3 – Qual é o método de preço de revenda aplicável aos produtos adquiridos a granel e apenas embalado no Brasil, 4 – A interpretação dada pela IN 243/02 acerca da aplicação do método PRL 60% é legal? 5 – Caso seja, traz ou não uma alteração na interpretação da Receita sobre a apuração do método PRL 60% e a partir de quando poderia produzir efeitos?

3 – O método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) aplicável aos produtos importados a granel para nova embalagem e venda no Brasil é o método PRL – 20%.

Concordo com a contribuinte no sentido de que a importação de produtos a granel para acondicionamento, embalagem e venda no Brasil não se confunde com industrialização, nos termos das Leis 9.430/96 e 9.959/00.

A Lei estabelece a aplicação do método de PRL – 60%, em detrimento do método PRL – 20%, aos produtos importados que são no Brasil aplicados à produção. No dicionário produção equivale a fabricação que por sua vez equivale industrialização. Assim, são 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”.

O mero acondicionamento e embalagem não representam, portanto, qualquer tipo de transformação do “remédio”. Nesse sentido, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal no. 243/02 excedeu a Lei ao ampliar o escopo de aplicação do método PRL – 60% para qualquer produto que tenha qualquer valor agregado no Brasil. Agregar valor no Brasil não é o mesmo que industrializar.

Assim vem decidindo esta Corte e esta mesma Turma, no antigo Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara.

1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-17.210 em 17.09.2008
IRPJE OUTRO - Ex(s): 2001

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 20 E PRL 60 - ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO PARA POSTERIOR REVENDA - FRACIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO EM QUE NÃO OCORRE A TRANSFORMAÇÃO DO PRODUTO - O mero acondicionamento de produtos em novas embalagens para fins de venda para o mercado interno não exclui a aplicação do método PRL 20, por não configurar hipótese de "bens importados aplicados à produção".

O fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na

produção de um produto final. O critério utilizado pela lei nº 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na "produção", e isto não foi verificado na hipótese dos autos. Recurso voluntário provido.

Leia em:

http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.pesquisar_tudo_form#ixzz1QhAlr8ip

Há inclusive solução de consulta decidindo no mesmo sentido, no Processo de Consulta 9 de 2003, do órgão Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, Decisão Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

Ementa: Para efeito de determinação do preço de transferência, é vedada a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento, às operações que se enquadram no conceito de produção de outro bem, assim entendidas aquelas em que haja alteração de bem importado, que envolva transformação ou agregação de seu valor, para posterior comercialização no mercado nacional. Em tais operações, é admitido o uso de qualquer dos seguintes métodos : Preço de Revenda menos Lucro (PRL) - com margem de lucro de sessenta por cento -; Custo de Produção mais Lucro (CPL); Preços Independentes Comparados (PIC).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 18 a 24; Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, art. 4º, § 1º e art. 12, § 9º, Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, art.4º.

REGINA MARIA FERNANDES BARROSO

Leia

em:

http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=tributaria.pesquisar_proc_de_consulta_form#ixzz1QhVxQ4W1

Ocorre que apenas a Lei, nos termos do artigo 97 do Código Tributário Nacional, pode dispor sobre base de cálculo de IRPJ e CSLL. Logo, ao tentar ampliar o escopo do método PRL – 60% em detrimento do método PRL – 20% dita Instrução Normativa visou aumentar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL desta contribuinte. Isso é inadmissível, sendo nesse tanto a Instrução Normativa ilegal.

Corroborar o entendimento acima a visão econômica e teleológica da Lei. Vide a exposição de motivos da Lei 9.430/00.

*12. As normas contidas nos arts. 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 regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preço de Transferência", **de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos Preço pactuados nas importações** ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior. **As regras de preço de transferência visam determinar, por presunção legal, uma margem de lucro razoável para a atividade que se faz no Brasil, evitando abusos. Isso visa proteger a economia nacional** nas relações com o exterior, estimulando a prática voluntária de preços justos com empresas ligadas no exterior e principalmente, caso essas relações sejam economicamente lesivas à*

empresa brasileira, proteger a arrecadação federal de lesão. Não pode, contudo, a economia ou a arrecadação morrerem de excesso de proteção.

Nessa medida, a norma visou estimular que as empresas pratiquem margens de lucro razoáveis no Brasil, assim presumidas à razão da Lei, quando importam produtos de empresas ligadas no exterior. A presunção legal visou proteger a economia brasileira e principalmente a arrecadação federal de **preços de importação excessivos**. Nesse sentido, não me parece razoável entender que a Lei, com o seu declarado intuito de definir margens de lucro razoáveis para fins de tributação das operações com empresas ligadas, tenha tido o paradoxal efeito de estabelecer uma margem de lucro de 60%, sobre o total do valor do produto, apenas para que a empresa brasileira retire o produto a granel de seu incipiente original, coloque uma embalagem no padrão ANVISA e venda.

A fabricação do remédio ocorreu toda no exterior, no Brasil faz-se apenas a embalagem. Vejamos o que se conclui pelos próprios dados da fiscalização às folhas 688 e 689 para os seguintes produtos para os quais a contribuinte adotou o método PRL – 20% e a autoridade fiscal desejou adotar o método PRL – 60%.

Código	Nome	Participação % do Insumo no Custo do Produto Vendido	Preço de venda	Margem de Lucro Exigida no Brasil	Margem exigida segundo PRL - 60% / Custo Agregado no Brasil	Margem exigida segundo PRL - 20% / Custo Agregado no Brasil	Margem de Lucro Efetiva / Custo Agregado no Brasil	Custo Agregado no Brasil	Custo total do Produto Importado	Custo do produto proporcional ao insumo utilizado (na unidade do produto)	Custo efetivamente praticado com estoque de insumo (na unidade do insumo)	Coefficiente Insumo Produto
22065	CITALOR	0,948291330	36,76537236	21,2932666	1395,01%	481,73%	474,73%	1,526392218	29,51907713	27,99268492	0,98	28,5639642
22070	CITALOR	0,972097176	52,11110185	30,70475334	2685,09%	911,41%	973,19%	1,143526536	40,98246599	39,83893945	1,73	23,0282887
22030	VIAGRA	0,948030000	61,81000000	36,34466885	1793,70%	610,10%	1126,29%	2,026237432	38,98859788	36,96236045	9,24	4,00025546
22028	VIAGRA	0,964905000	35,31000000	20,88136505	2609,14%	882,40%	1562,59%	0,800316731	22,80429494	22,00397821	5,5	4,00072331
Fls. 688	Fls. 690	$E = \text{Fls. 688}$	G	$H = G \times E \times 60\% + [G \times (1 - E) - F]$	$I = H / F$	$J = G \times 20\% / F$	$K = (G - D) / F$	$F = D - C$	$D = C / E$	$C = A \times B$	$\text{Fls. 690} = B$	$\text{Fls. 688} = A$

Verifica-se que o custo do produto importado nesses casos representa mais de 94% do custo do produto vendido. Isso demonstra que o dito “valor agregado” no Brasil é ínfimo, não por menos, a atividade feita no Brasil foi apenas de embalagem!

Não cabe a este Colegiado, por dever regimental, afastar a aplicação da Lei e do método PRL – 60% quando ela expressamente afirma se aplicar aos bens industrializados. Por outro lado não nos cabe também aplicar o método PRL – 60% a produtos meramente embalados no Brasil, quando a Lei assim não determina. Expressamente, a Lei não se estende a esses produtos, e essa extensão, se prevista na IN SRF 243/02, fere o próprio intuito da Lei, que foi estabelecer margens de lucro razoáveis. Por essa razão, entendo que a base de cálculo objeto de lançamento deve, portanto, ser reduzida nos montantes descritos no item 2.2.1. do Relatório.

4 - Valor da adição relacionada ao item 3.

A autoridade fiscal, em seu lançamento, computou uma adição no montante de R\$ 18.116.579,91, relativamente ao item 3 deste voto, consoante o método de Preço de Revenda Líquido menos margem de 60% pela fórmula da IN SRF 243/02. Eu considero a IN SRF 243/02 ilegal, como melhor explico no item 5 deste voto. Assim, o menor preço parâmetro a que se pode chegar para aferir o ajuste de preço de transferência desses produtos pelo método PRL – 60%, interpretado à luz da IN SRF 32/01, chega a um ajuste de R\$ 15.560.245,95, conforme evidenciam as tabelas abaixo.

Na hipótese deste colegiado discordar do meu entendimento consoante item 3 deste voto, ainda assim o valor da adição ao cálculo do lucro real deve ser reduzido para R\$ 15.560.245,95.

Tabela 1 – Ajuste de Preço de Transferência

Insumo	Ajuste Termo de Verificação Fiscal	Ajuste IN SRF 32/01
CITALOR	(14.003.551,45)	(12.540.069,32)
VIAGRA	(2.484.944,99)	(2.128.507,29)
PYRIDIUM	(917.030,13)	(701.705,79)
ZITHROMAX	(711.053,34)	(189.963,55)
Total do Ajuste na Base de Cálculo do Lançamento	(18.116.579,91)	(15.560.245,95)

Eis o suporte adotado para o novo cálculo do valor do ajuste.

Fonte	Variável	Descrição	CITALOR (022065)	CITALOR (022065)	VIAGRA (022028)	VIAGRA (022030)	
Anexo 1 TVF	CIP	Coeficiente Qtde Insumo/Qtde Produto	26,27256829	17,66969877	4,0007231	4,00025546	
Anexo 1 TVF	Qtde. Prod.	Qtde Produto Produzido	1.753.645	75.855	158.934	64.569	
Anexo 1 TVF	Qtde. Insumo	Qtde Insumo Consumido	46.072.758	1.340.335	635.851	258.292	
Cálculo	Qtde. Prod. Vendido	Qtde Produto Vendido	1.037.736	52.297	165.248	76.947	
Anexo 2 TVF	Qtde. Insumo Revendido	Qtde Insumo Revendido	27.263.992	924.070	661.111	307.809	
Anexo 1 TVF	Pr.Prod	Preço Líquido de Venda do Produto	33,93	39,81	35,32	61,81	
Cálculo	A = Qtde. Prod Vendido x Pr.Prod	Preço Líquido de Venda Total	35.205.813,78	2.081.682,93	5.836.559,36	4.756.094,07	
Anexo 1 TVF	Ci/Ct	Part % Insumo importado no custo de produção	95,063412%	96,987501%	96,490500%	94,803000%	
Anexo 2 TVF	C.Insumo	Custo Unitário do Insumo Importado	0,98	1,73	5,59	9,24	
Cálculo	Ci = C.Insumo x Qtde. Insumo Revendido	Custo Total do Insumo Importado Revendido	26.718.712,16	1.598.641,10	3.695.610,49	2.844.155,16	
Cálculo	Ct = Ci/(Ci/Ct)	Custo Total de Produção	28.106.199,37	1.648.296,00	3.830.025,23	3.000.068,73	
Cálculo	B = Ct - Ci	Custo agregado no país	1.387.487,21	49.654,90	134.414,74	155.913,57	
Cálculo	PP = A - 60% (A - B)	Preço Parâmetro Mínimo - IN SRF 32/01	14.914.817,84	862.466,11	2.415.272,59	1.995.985,77	
Cálculo	Ci - PP	Ajuste PRL 60% pela IN SRF 32/01	11.803.894,32	736.174,99	1.280.337,90	848.169,39	
AJUSTE TOTAL - AFASTANDO IN SRF 243/02 =			CITALOR TOTAL	12.540.069,32	VIAGRA TOTAL	2.128.507,29	
CITALOR	Código de Insumo	Cód. Produto	Coef. Insumo/Produto	Qtde Produzida	Qtde Insumo	PLV (Produto)	Custo Insumo/Total
	022065	102156	9,88	89.514,00	884.439,15	13,62	0,931706
	022065	102164	29,97	593.710,00	17.796.090,84	38,42	0,927755
	022065	117102	10,06	235.673,00	2.370.986,86	13,83	0,980888
	022065	117110	29,97	834.748,00	25.021.241,17	38,58	0,960395
	022065	Todos	26,27256829	1.753.645,00	46.072.758,02	33,93	0,950634
	022070	102172	10,00373264	46.805,00	468.225,00	22,2	0,96670
	022070	102237	30,02101093	29.050,00	872.110,00	68,17	0,97500
	022070	Todos	17,66969877	75.855,00	1.340.335,00	39,81	0,96988

Fonte: anexos 1 e 2 do TVF.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA, Assinado digi

gitalmente em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LUIZ

TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA

JUNQUEIRA

Impresso em 15/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16561.000185/2007-11
Acórdão n.º 1302-00.915

S1-C3T2
Fl. 14

Fonte	Variável	Descrição	PYRIDIDIUM (45900W)	PYRIDIDIUM (45910W)	ZITROMAX (022154)	ZITROMAX (022155)	ZITROMAX (022157)
Anexo 1 TVF	CIP	Coefficiente Qtde					
Anexo 1 TVF	Qtde. Prod.	Qtde Produto Produzido	26,26844709	18,11437267	0,85645148	1,00323352	0,14518892
Anexo 1 TVF	Qtde. Insumo	Qtde Insumo Consumido	24.133.295	9.987.468	79.307	40.655	13.444
Cálculo	Qtde. Prod. Vendido	Qtde Produto Vendido	406.570	383.106	82.253	50.399	82.251
Anexo 2 TVF	Revendido	Qtde Insumo Revendido	10.679.966	6.939.719	70.446	50.562	11.942
Anexo 1 TVF	Pr.Prod	Preço Líquido de Venda do Produto	3,03	3,75	14,91	18,35	14,91
Cálculo	A = Qtde. Prod Vendido x Pr.Prod	Preço Líquido de Venda Total	1.231.907,10	1.436.647,50	1.226.392,23	924.821,65	1.226.362,41
Anexo 1 TVF	Ci/Ct	Part % Insumo importado no custo de produção	90,921900%	89,273700%	63,253700%	85,040900%	21,00990000000000%
Anexo 2 TVF	C.Insumo	Custo Unitário do Insumo Importado	0,08	0,15	9,60	12,38	11,42
Cálculo	Ci = C.Insumo x Qtde. Insumo Revendido	Custo Total do Insumo Importado Revendido	854.397,28	1.040.957,85	676.281,60	625.957,56	136.377,64
Cálculo	Ct = Ci / (Ci/Ct)	Custo Total de Produção	939.704,60	1.166.029,69	1.069.157,38	736.066,48	649.111,32
Cálculo	B = Ct - Ci	Custo agregado no país	85.307,32	125.071,84	392.875,78	110.108,92	512.733,68
Cálculo	PP = A - 60% (A - B)	Preço Parâmetro Mínimo - IN SRF 32/01	543.947,23	649.702,11	726.282,36	435.994,01	798.185,17
Cálculo	Ci - PP	Ajuste PRL 60% pela IN SRF 32/01	310.450,05	391.255,74	-	189.963,55	-
AJUSTE TOTAL - AFASTANDO IN SRF 243/02			PYRIDIDIUM TOTAL	701.705,79	ZITROMAX TOTAL	189.963,55	

5 – O cálculo disposto na Instrução Normativa SRF 243/02 para cômputo do método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) 60% - PRL – 60% - não está em conformidade com o disposto na Lei 9.430/06, alterada pela 9.959/00.

O artigo 18 da Lei 9.430/96, com a alteração pela Lei 9.959/00, assim 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:

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

~~d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;~~

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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)”

Há, na Lei, algumas dúvidas relacionadas ao PRL. A Lei não esclarece adequadamente o que é o valor agregado no País, como ele deve ser calculado e como deve ser diminuído para apuração do preço de transferência. Diante dessas dúvidas, foram propostas duas diferentes interpretações normativas, a IN SRF 32/01, publicada em março de 2001 contemporaneamente à validade da Lei, e a IN SRF 243/02, publicada apenas em novembro de 2002.

Nessa medida, a validade e legalidade de cada uma das interpretações depende de verificar primeiramente se tal interpretação transgredir o limite normativo para aplicação das margens fixas de lucro dispostas no artigo 18 da Lei, tanto com relação ao texto quanto ao contexto. Se alguma interpretação transgredir tal limite, ela deve ser afastada de plano.

A IN SRF 32/01 sinalizou aos contribuintes uma interpretação possível da Lei.

Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) (...)

b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na 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.

Traduzindo a IN em fórmula tem-se:

Fórmula 1 – IN SRF 32/01

PP IN SRF 32/01 = PLV - 60% x (PLV - VAB), onde

PP é o preço parâmetro

PLV é o preço médio de venda menos os descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas, comissões e corretagens pagas e

VAB é o valor agregado no Brasil.

A IN SRF 32/01 não esclareceu qual seria o conceito de valor agregado no Brasil e assim também não fez a Lei. É possível definir o valor agregado no Brasil como a diferença entre o preço de revenda líquido e a parcela desse preço atribuível ao produto importado, ou seja, $VAB = PLV - PLVi$.

O conceito econômico e até tributário de valor agregado é medido em termos de preço de mercado, o que no caso do produto industrializado já inclui custo e margem. Historicamente, a Teoria Econômica buscou explicar o valor dos bens em virtude de seus custos. Assim, um bem que custasse mais proporcionalmente teria um preço maior e as margens de lucro de todos os produtos tenderiam a ser equivalentes. Verificou-se contudo que o bem não teria sempre o valor proporcional ao custo. Independentemente do custo de cada produtor, por exemplo, o feijão ou o arroz serão vendidos por preço semelhante. Muitas vezes, inclusive, as empresas podem vender produtos até com prejuízos, ou seja, por um preço inferior ao custo médio de produção, porque, em termos marginais, o preço supera o custo marginal e a produção e a venda adicionais diluem os custos fixos e interessam à empresa. Na prática, ainda, fatores como tecnologia e risco, dentre outros, afetam e diferenciam as margens praticadas de produto a produto.

O valor do bem, então, passa a ser definido pelo equilíbrio entre a oferta e demanda pelo bem e esse equilíbrio encontra-se em virtude do preço de venda pelo qual o produtor e o comerciante ou consumidor estão ambos dispostos a produzir, vender e comprar determinada quantidade de produto. As preferências do consumidor, em virtude da utilidade ou do bem-estar que o bem lhe traz, e a vontade do produtor de produzir e vender uma unidade adicional do bem, pelo seu custo marginal de produção ou ponto que maximiza sua renda, influirão na vontade de comprar ou vender uma quantidade adicional de bem a determinado preço. O valor do bem, em si, é definido unicamente pelo preço, que equilibra essa oferta e demanda, e o preço inclui custo mais margem, mas tal margem não é proporcional ao custo.

Em um mercado oligopolista ou monopolista, o produtor poderá alterar a quantidade que deseja ofertar para equilibrar suas contas em um ponto em que vende menos, a um preço mais alto. O preço em si, contudo, nunca é definido unicamente pelo produtor, mas sim pelo equilíbrio entre a oferta e a demanda de mercado. E o preço não tem identidade ou relação direta com o custo médio de produção do estoque vendido.

Tanto assim que o ICMS e o IPI, por exemplo, são tributos que incidem sobre preço de venda do bem, equivalente a custo mais margem, sendo que a tributação é não cumulativa, visando tributar, a cada fase de industrialização e comercialização, o valor agregado adicional daquela fase apenas, sendo ele a margem (e não o custo). Ao todo, o ICMS e IPI incidirão sobre o total do preço do produto final, que, substituições tributárias à parte, é o valor agregado ao produto somado de todas as fases de extração, industrialização e comercialização.

Assim, valor agregado no país, para fins de preço de transferência, significa custo mais margem. Até posso aceitar, caso o bem venha a ser vendido com margem negativa e prejuízo, que o “valor” agregado no país seria no mínimo o custo no país incorrido com a compra dos insumos, mas não posso aceitar que há uma identidade necessária entre custo e valor agregado, pois, tanto para fins tributários quanto econômicos, essa identidade não existe.

A IN SRF 32/01 assim corrigiu uma única letra da Lei para ajustar a concordância verbal da Lei, que se referiu à margem de 60%, dizendo que ela seria calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e do valor agregado”. A IN SRF 32/01 considerou que a margem de 60% será calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e o valor agregado no país.” Tal IN SRF 32/01 respeitou no mais o que seria a melhor técnica normativa

da Lei. Entendeu assim que, como a dedução do valor agregado no Brasil consta na alínea d, 1, da Lei, ele deve ser excluído da base sobre a qual se apura a margem de 60% e não propriamente como mais um item a ser deduzido do preço líquido de revenda em si.

A IN 32/01 não definiu o conceito de valor agregado. Por outro lado, quando o “valor agregado” no Brasil for equivalente ao mínimo, ou seja, for equivalente ao custo agregado no Brasil, o preço parâmetro encontrado por essa **Fórmula 1** da IN 32/01 para a importação de partes ligadas no exterior será, conservadoramente, o menor preço possível, de tal sorte que o ajuste de adição de preço de transferência será o máximo possível. Essa é uma interpretação possível da Lei.

Já a IN SRF 243/02 propôs nova interpretação. A nova IN presumiu um conceito de valor agregado no Brasil, que inclui, além do custo de aquisição, uma margem de lucro. Já que o valor agregado já contém sua própria margem, ele também foi excluído na apuração da margem de 60% sobre o custo do bem importado de parte relacionada.

Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), (...)

.....
b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

.....
§ 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;

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.

Fórmula 2 – IN SRF 243/02

$$PP \text{ IN } 243/02 = PLV \times Ci/Ct \times (1-60\%), \text{ onde}$$

PLV é o preço líquido de venda,

Ci é o custo do insumo importado e

Ct é o custo médio total do bem produzido.

Assim, admitimos por exemplo uma empresa que tenha um custo total de produção de 100, tendo 50 de custo agregado no Brasil e 50 importado de partes relacionadas no exterior. 50% (50/100) do preço de revenda do bem industrializado seria considerado, pela fórmula da IN 243/02, como o valor agregado no Brasil. Admitindo que o preço de revenda fosse de 200, 50% de 200, ou seja, 100 seria o valor agregado no Brasil. A fórmula manda subtrair, do preço total de revenda de 200, o valor agregado no Brasil, que ela mesma define, pela proporcionalidade 50/100, como 100. Os outros 100 seriam o preço de revenda dos produtos importados, dos quais se abateria a margem de 60% para encontrar o preço parâmetro de 40, visando comparar esse preço com o custo dos bens importados de parte relacionada de 50 para fins de cálculo da adição de “preço de transferência”.

Note-se que a IN parte da proporção entre o custo nacional sobre o total, no exemplo 50%, e aplica essa proporção sobre o preço de revenda do bem, extraíndo dele tanto o custo adicionado no Brasil como uma margem, presumidamente proporcional. No caso, o preço de revenda foi de 200 e o custo total de 100. A margem foi de 100%. A IN 243/02 presume que essa margem aplica-se tanto ao custo alocado no Brasil quanto ao custo do bem importado, uniformemente, por uma regra de proporcionalidade.

Esse valor agregado no país, determinou a IN SRF 243/02, deve ser retirado do preço de revenda líquido e, sobre a parcela residual desse preço, deve ser aplicada a margem de 60% para encontrar o preço parâmetro a comparar com o custo do bem importado.

Voltando à fórmula, podemos considerar que a IN SRF 243/02 tentou dar uma interpretação possível da Lei ao assim determinar:

Fórmula 3 – Interpretação Possível da Lei

$$PP = PLV - VAB - 60\% (PLV-VAB).$$

Onde, PP é preço parâmetro, PLV é o preço líquido de venda, VAB é o valor agregado no Brasil.

A fórmula acima capitulada, entendo, seria uma interpretação plausível da Lei. Ao assim fazer, a IN SRF 243/02 entendeu que a Lei, ao falar em “diminuído e deduzido do valor agregado” no país, estava, na realidade, desejando que o preço de revenda fosse diminuído do valor agregado no Brasil, que inclui custo mais margem, *pari passu* com outras deduções de comissões, tributos, descontos, para então se aplicar, apenas sobre o valor residual, a margem fixa de 60%.

Por outro lado, a IN SRF 243/02 foi mais além do que a interpretação possível da Lei autorizaria. Por ela a Receita presumiu um critério para definir o “valor agregado” no país (VAB), para fins de preço de transferência. Esse critério segue o preço de revenda líquido (PLV), alocado proporcionalmente ao custo agregado no país (ct-ci) sobre o custo total (ct).

Fórmula 4 – Presunção de valor agregado no país trazida pela IN SRF 243/02

Comprovo, por demonstração matemática, o postulado de que a IN SRF 243/02 presumiu o valor agregado da seguinte maneira: $VAB = PLV \times (ct-ci)/ct$

Substituindo tal conceito na Fórmula 3, tem-se que

$$PP \text{ IN SRF 243/02} = PLV - [PLV \times (ct-ci)/ct] - 60\% \times \{PLV - [PLV \times (ct-ci)/ct]\} = \{PLV - [PLV \times (ct-ci)/ct]\} \times (1-60\%) = PLV \times [1 - (ct-ci)/ct] \times (1-60\%) = PLV \times (ct - ct + ci)/ct \times (1-60\%) = \underline{PLV \times ci/ct \times (1-60\%) (= fórmula da IN)}$$

Contudo, a fórmula definida pela IN SRF 243/02 para calcular o valor agregado no Brasil não está na Lei. Enquanto a Lei manda retirar, do preço líquido de revenda e da margem de 60%, o valor agregado no Brasil, que inclui sim o custo mais margem justa econômica do valor agregado no Brasil, a IN SRF 243/02 interpreta o conceito de valor agregado no Brasil, dizendo que ele é determinado pela alocação proporcional do preço de revenda ao custo nacional.

Para mim, está claro que o valor agregado a um remédio pelo componente ativo importado é muito maior do que o valor agregado no Brasil pelo conservante ou pela cápsula. É no componente ativo que está toda a tecnologia e utilidade do remédio, além do risco inerente a sua fabricação e venda, bem como o investimento para criar tal tecnologia, que exige um retorno diferenciado do componente face à cápsula ou ao conservante. Se a atividade de adicionar o conservante ou cápsula fossem terceirizadas, claramente seriam remuneradas a taxas menores do que o princípio ativo que envolve tecnologia, risco e investimento diferenciados, além de serem efetivamente o ingrediente procurado pelo consumidor final, sem o qual o produto não tem qualquer valia.

No caso de um avião, por exemplo, o valor agregado do computador de bordo ou do motor é maior do que o valor agregado do parafuso ou da pintura. Assim também em um carro o valor agregado do motor é proporcionalmente mais alto do que o valor agregado da roda.

A proporcionalização do preço face ao custo, criada pela IN SRF 243/02, desconsidera essa observação empírica essencial e presume que o valor agregado de todos os insumos no produto final é igual. É uma presunção simples de “valor agregado no país”, feita pela IN SRF 243/02, sem autorização legal e sem base comprobatória.

Mais ainda, tal presunção de proporcionalidade acaba estabelecendo que a empresa deve cobrar, sobre o total de seus custos, a margem de 150% para que ao fim tenha uma margem bruta de 60% do preço de revenda. Isso porque, se o custo é igual a 100 e o preço é igual a 250, a margem sobre o preço é de 60% e sobre o custo é de 150%.

Tal margem passou, em virtude da fórmula da IN SRF 243/02, a ser aplicável tanto aos custos de bens importados de partes relacionadas e paraísos fiscais quanto aos demais custos, inclusive os nacionais. Ocorre que, pela Lei, a margem de 60% é aplicável apenas aos custos importados de partes relacionadas (ou de paraísos fiscais)!

Qualquer margem praticada inferior a essa margem de 60% sobre preço total, ou 150% sobre custos totais, gerará ajuste de preço de transferência, se adotada a fórmula da IN SRF 243/02. Comparemos assim, com base em alguns exemplos, os efeitos práticos da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

Tabela 2 - Exemplo 1 - Custo de outros itens não sujeitos a preço de transferência equivale a 30% dos custos totais.

Preço de Revenda Líquido	100	125	133,33	200	250	350
Margem de Lucro Praticada	0%	20%	25%	50%	60%	71%
Custo Total	100	100	100	100	100	100
Custo não sujeito a preço de transferência	30	30	30	30	30	30
Custo sujeito a preço de transferência	70	70	70	70	70	70
Preço Parametro						
. IN 32/01 (valor máximo*)	58	68	71	98	118	158
. IN 243/02	28	35	37	56	70	98
Ajuste de Preço de Transferência						
. IN 32/01 (valor máximo*)	12	2	-	-	-	-
. IN 243/02	42	35	33	14	-	-

* quando valor agregado é mínimo, ou seja, equivale a custo marginal dos insumos.

Duas observações dos cálculos evoluídos na tabela acima são, em minha visão, muito importantes para a conclusão desta matéria. A IN SRF 243/02 apenas deixa de produzir ajuste de preço de transferência se a margem agregada a todo o custo de produção, incluindo custo nacional, for equivalente a 150%, ou seja, se a margem aplicada ao preço de revenda integral for 60%. Já a IN SRF 32/01 produz sim efeitos de preço de transferência. No exemplo, a IN 32/01 gera ajuste de preço de transferência, quando a margem de lucro praticada é inferior a 25% e o índice de nacionalização da produção é inferior a 30% (ou ainda a relação entre os custos não sujeitos a preço de transferência e os custos totais é inferior a 30%).

Cabe assim, avaliar ambas as interpretações, a da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

A IN SRF 32/01 trouxe uma interpretação da Lei que alterou apenas uma letra, trocou “do valor agregado” por “o valor agregado” e gerou efeito de controle no preço de transferência se a empresa tiver um baixo índice de nacionalização de sua produção, por exemplo, abaixo de 30%, e/ou uma margem de lucro realmente baixa sobre o preço de revenda total, por exemplo, abaixo de 25%. Parece uma interpretação razoável, que visa controlar o preço de transferência dos insumos importados de parte relacionada quando eles representam uma grande parte dos custos de produção, a margens de lucro mais razoáveis vis-à-vis o mercado, sendo essa interpretação ainda alinhada aos interesses nacionais de fomentar a indústria e a nacionalização da produção.

Quanto mais alto o índice de nacionalização da produção, menor será o controle de preço de transferência feito por essa interpretação da regra, ou seja, na hipótese da empresa que importa um parafuso (que custa por hipótese 5) para fabricar um avião (que custa por hipótese 100), ela não estará sujeita a preço de transferência por essa interpretação da IN SRF 32/01. Faz, contudo, sentido a interpretação, pois, quanto mais alto o valor dos custos não sujeitos ao controle de preço de transferência nos custos totais, menos os custos sujeitos ao preço de transferência influem no preço total do bem e mais as forças de mercado definirão a margem efetiva da empresa.

Vale ainda lembrar que os preços de importação estão sujeitos a controle indireto de superfaturamento ou subfaturamento alfandegário. Então, um caso em que o preço de importação vai muito além do preço de mercado, sem nenhuma razão tecnológica, gerará certamente atenção de alfândega e poderá ser questionada por outras formas que não o preço de transferência.

Já pela interpretação da IN SRF 243/02, se a empresa importou um parafuso e fabricou um avião, o preço inteiro do avião deve acabar com a margem de 60% embutida sobre o preço de revenda, para que não haja ajuste de preço de transferência no parafuso. Claramente, o exemplo é caricaturado, propositadamente, para demonstrar o cúmulo do absurdo que a IN SRF 243/02 poderia gerar.

De qualquer maneira, o mesmo é válido, por exemplo, para um exemplo em que a empresa importa o motor e vende o carro. As margens praticadas no mercado de automóveis não são de 150% sobre todos os custos e a fábrica que nada importa certamente praticará margens menores do que essa. Em todo o caso, a fábrica que precisar importar somente o motor terá, segundo a IN SRF 243/02, que praticar a margem artificial de 150% sobre todos os custos, inclusive os nacionais, para não ter ajuste de preço de transferência sobre o motor.

Poderia não se tratar de um avião, ou de um carro, mas sim de um produto de uma *commodity*, cujos preços de revenda são pautados essencialmente pela demanda de mercado. A empresa terá que cobrar margem de 150% sobre todos os seus custos para atingir a regra de preço de transferência, independentemente de todos os outros insumos serem nacionais. Mais ainda, essas empresas competirão com outras que não usam tal insumo e ficarão com margem fora de mercado ou terão, de outra sorte, um custo tributário superior, com a mesma capacidade contributiva. Ambas competindo no mesmo mercado de atuação com a mesma margem de lucro, uma pagará mais imposto que a outra, o que ferirá isonomia.

Exemplo de como a IN SRF 243/02 exige que a margem mínima praticada sobre os custos totais seja de 150% para que a empresa e assim cria condições artificiais de tributação e competição.

O preço de mercado do produto industrializado é de 100, igual para a empresa A e para a empresa B. Os custos de produção de A são de 50 e de B são de 75. Empresa A importa 50% de seu custo do exterior de partes relacionadas, equivalendo a 25, e B não importa nada de partes relacionadas ou paraísos fiscais. A não tem acesso às informações de B quanto a margem de lucro ou composição dos custos de produção, logo, não consegue utilizar o Método dos Preços Independentes Comparados.

Temos portanto a seguinte situação.

B tem margem de lucro sobre custos totais de 33,33% (Preço de 100 – Custo de 75, que equivale a 25, sobre o custo de 75). B pagará 34% de IRPJ e CSLL sobre seu lucro de 25 (preço de 100 menos custos de 75), desprezando outros custos, e não terá que fazer qualquer ajuste à base de cálculo relativamente a preço de transferência.

A possui margem de lucro de 100% dos seus custos de produção (Preço de 100 – Custo de 50, que equivale a 50, sobre o custo de 50), bem superior ao concorrente B. Por outro lado, A terá um ajuste sim de preço de transferência, segundo a IN SRF 243/02.

A terá que calcular o Preço Líquido de Venda do bem Importado, $PLVi$, equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 25 do bem importado sobre o custo de 50 total, ou seja, $PLVi = 100 \times 25/50 = 50$. Desse valor, A terá que tirar a margem de lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 30 ($50 \times 60\%$), chegando a um preço parâmetro de 20. Esse preço parâmetro, A terá que comparar ao custo do bem importado de 25 e terá que adicionar o excesso de custo de 5 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A terá um lucro efetivo de 50, 100% do valor de seus custos totais de produção, mas terá que pagar 34% de IRPJ e CSLL sobre 55 ao fisco brasileiro, ou seja, terá uma alíquota efetiva de tributação sobre o seu lucro equivalente a $(34\% \times 55) / 50 = 37,4\%$. A, que opera com partes relacionadas, termina com mais lucro e com uma alíquota de tributação superior a B, empresa independente.

Ainda que A, deparando-se com a situação supra, resolvesse passar a importar de sua parte relacionada o bem por 20, ao invés de 25, reduzindo seu custo total para de 50 para 45, continuaria tendo ajuste de preços de transferência, senão vejamos.

A no exemplo A' terá que calcular Preço Líquido de Venda do bem Importado, $PLVi$, equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 20 do bem importado sobre o custo de 45 total, ou seja, $PLVi = 100 \times 20/45 = 44,44$. Desse valor, A' terá que tirar a margem de lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 26,66 ($44,44 \times 60\%$), chegando a um preço parâmetro de 17,77. Esse preço parâmetro, A' terá que comparar ao custo do bem importado de 20 e terá que adicionar o excesso de custo de 2,33 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A' terá um lucro efetivo de 55 (Preço de 100 – Custo de 45), bem superior a seu concorrente (Lucro de 25), mas terá que pagar 34% de 57,33 ao fisco brasileiro. A alíquota efetiva de tributação de A' será de $34\% \times 57,33 / 55$, ou seja, 35,44%.

A comparação do exemplo A com o exemplo A' permite demonstrar que a empresa procurou reduzir o seu custo do insumo importado para atingir a margem de 60% da IN SRF 243/02, porém, não conseguiu. Aumentou sua base de cálculo de IRPJ e CSLL no Brasil de 55 no exemplo A para 57,33 no exemplo A', mas ainda não satisfaz a sede do leão e foi penalizada: continuou pagando, proporcionalmente ao seu lucro, mais tributos do que seu concorrente.

Imaginando que A' prosseguisse em sua busca por tentar reduzir o preço praticado com partes independentes para evitar ajuste de preço de transferência no Brasil, verifica-se que a única margem de equilíbrio para A que lhe evitaria ajuste de preço de transferência, na ótica da IN SRF 243/02, seria de 150% sobre seus custos totais de produção. Os custos totais de A' teriam que ser equivalentes a 40, sendo 15 importados do exterior de parte relacionada e 25 agregados no Brasil, para que sua margem fosse de 60 ($60/40 = 150\%$) e ela atingisse o equilíbrio de preço de transferência segundo

IN SRF 243/02. Então, o custo do produto importado teria que ser de 15, para não haver qualquer ajuste. Vejamos:

	Preço (PLV)	Importado (Ci)	Brasil (Cn)	$PLVi = PLV \times \frac{Ci}{(Cn+Ci)}$	$VAB = PLV - PLVi$	$VAB/Cn = \frac{VAB}{1+M}$	$M = 1 + M - 1$	Adição = Ajuste Preço Transferência	$[(VAB+Adição)/Cn] - 1 =$ Margem meta IN SRF 243/02
A	100	25,00	25,00	50,00	50,00	2,00	100,00%	5,00	120,00%
A'	100	20,00	25,00	44,44	55,56	2,22	122,22%	2,22	131,11%
A''	100	17,77	25,00	41,55	58,45	2,34	133,81%	1,15	138,41%
A'''	100	15,00	25,00	37,50	62,50	2,50	150,00%	-	150,00%

VAB = Valor agregado no Brasil

M = Margem

Verifica-se que, no exemplo A, a margem de lucro da empresa sobre seus custos totais é de 100%. A IN SRF 243/02 exige, pelo seu cálculo, uma adição de preço de transferência e acaba resultando em uma margem tributada no Brasil sobre o custo adicionado no Brasil, artificialmente, de 120%.

No exemplo A', a margem de lucro da empresa sobre custos é de 122,22%, a IN exige adição ao lucro real e a margem tributada no Brasil sobre os custos adicionados aqui passa a ser artificialmente de 131,11%.

Assim por diante, até que no último exemplo a empresa reduz os custos com as partes relacionadas jogando-os avassaladoramente para baixo: os custos caem de 25 para 15. Como decorrência, se o mercado continuar aceitando o produto da empresa pelo preço de 100, sem intempéries, a empresa finalmente terá conseguido fabricar a margem efetiva desejada pela IN de 150% e tributará ela mesma. Partira de um ajuste de 5, no exemplo A, reduzira o custo do bem importado em 10, o dobro de seu ajuste original de preço de transferência.

Se a empresa em questão precisar, por questões de concorrência, praticar os preços de mercado implicando em uma margem de lucro total efetiva inferior a 150%, pela fórmula da IN SRF 243/02, como já demonstramos, necessariamente apurará diferença de custos a adicionar no cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Vendendo produtos ao mesmo preço de mercado da empresa B, até com uma margem de lucro original superior a seus concorrentes B, a empresa A, que não conseguir atingir a margem dogmática de 150%, terá ainda que pagar mais imposto de renda e contribuição social do que seus concorrentes, não apenas em valor nominal, mas também em percentual do lucro. (Por Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Preços de Transferência, Método de Preço de Revenda Líquido: Texto e Contexto).

60% sobre todo preço do produto inteiro, é o que diz a IN SRF 243/02. No extremo oposto, se uma empresa fabrica todo um avião no Brasil e importa apenas o parafuso também tem que aplicar 60% sobre todo o preço de revenda. Já se fizer essa industrialização na Argentina ou Chile, a empresa brasileira poderá adquirir e revender o bem praticando a margem de 20%.

Note-se ainda que o método de preço de revenda líquido foi transformado, pela IN SRF 243/02, em um método de “*custo mais lucro*”. Isso porque a fórmula da IN manda extrair do preço de revenda o custo do Brasil mais uma margem que, no caso do equilíbrio, para não dar efeito de preço de transferência, deve ser de 150% sobre o custo ou 60% sobre o preço, como já comprovado pelos exemplos numéricos acima. Em outras palavras, um custo agregado no Brasil tem que ter uma margem agregada de 150%, para que não haja ajuste de preço de transferência no bem importado.

Fórmula 5 – Exigência mínima de margem sobre o custo nacional trazida pela IN SRF 243/02, para definir o valor agregado no Brasil, sem suporte legal.

Recuperando a fórmula 3, uma interpretação possível da Lei seria:

$$PP = PLV - VAB - 60\% (PLV - VAB)$$

A metodologia disposta pela IN SRF 243/02, como vimos na fórmula 4, presume o VAB por um critério de proporcionalidade e ao assim fazer exige, no equilíbrio, à revelia do que dispõe a Lei, a margem de 60% do preço para o produto nacional (ou 150% do custo nacional para o produto nacional).

Condição de Equilíbrio da IN SRF 243/02, para que $PP \geq Ci$; $VAB \geq \text{Custo nacional} \times (1+150\%)$. Essa condição não está na Lei!

Ocorre que a Lei, ao tratar dos insumos adquiridos de partes independentes (no exterior), dispõe o método de custo de produção mais lucro - CPL, exigindo margem de 20%, não 150%! Assim, se uma empresa estrangeira situada no Chile, por exemplo, adquire bens do Chile (ou outros países) de parte independente e os industrializa, ela pode agregar uma margem de 20% e revender esses produtos para a parte relacionada no Brasil. A Lei assim o determina. Pela IN SRF 243/02, se tal empresa trazer tal atividade do Chile para o Brasil e passar a comprar os insumos de partes não relacionadas no próprio país (ou no exterior), ao vender tais produtos para outras partes não relacionadas no país, ao invés de agregar margem de 20%, teria que passar a agregar margem de 150%! Não me parece em absoluto ser essa uma interpretação razoável da Lei, dada a tamanha contradição que gera.

O produto e o insumo brasileiros estão, na cadeia de produção, pela IN SRF 243/02, sem amparo legal, sendo preteridos em relação aos insumos e produtos estrangeiros! Nessa medida, em minha visão, a redação da IN SRF 243/02 vai além da Lei para trazer um conceito de valor agregado no país que não consta da Lei. A IN SRF 243/02 substitui o valor agregado justo de cada bem por uma alocação de preço presumidamente proporcional ao custo. Trata-se de uma presunção simples, não suportada por qualquer prova e não autorizada por Lei.

Por essa presunção ilegal, a IN SRF 243/02 passa a exigir a aplicação da margem de 150% sobre o custo total (ou 60% do preço de revenda líquido total), incluindo o custo nacional e estrangeiro, para que não resulte em ajuste de preço de transferência. A Lei, por sua vez, manda retirar, no cálculo do preço de transferência, o valor agregado no país, sem autorizar a presunção ou arbitramento desse valor, pela proporcionalização, muito menos manda aplicar a mais valia de 150% ao custo nacional, para apurar o valor agregado!

Além de não guardar correspondência no texto da Lei, a metodologia da IN SRF 243/02 não guarda correspondência com o contexto, objetivo ou espírito da Lei.

A **Lei visa proteger o lucro** das empresas brasileiras, protegendo a arrecadação federal. **A IN SRF 243/02 desestimula a geração de lucro no país**, em prejuízo da arrecadação federal, na medida em que estimula a produção no exterior, **em detrimento da produção brasileira**. O artigo 18 da Lei, consoante seu caput, exige **margens fixas a serem aplicadas ao produto adquirido de partes ligadas** no exterior. O método PRL – 60% expressamente exclui da aplicação dessa margem fixa o valor agregado no país. A IN SRF 243/02 **exige margem fixa de 150% do custo (ou 60% do preço) inclusive sobre custos adquiridos no Brasil de partes independentes**, alocados à produção. Não me parece que a IN SRF 243/02 seja, portanto, uma interpretação razoável no contexto da Lei.

Nem se diga que há outros métodos de preço de transferência que a empresa poderia adotar para fundamentar seu custo de importação, sem adotar a margem de 60% sobre todo o preço de revenda. Como já dito, a Lei não manda aplicar essa margem de 60% no cálculo do valor agregado no Brasil. Quem o faz, sem autorização legal, é a IN SRF 243/02. No mais, que sejam infinitos os métodos de preço de transferência estabelecidos na Lei, nenhum pode ser insubordinado ao escopo da Lei, segundo caput, que é controlar, unicamente, a margem de lucro dos produtos importados de parte relacionada.

A margem de lucro fixa deve ser aplicada apenas aos preços e aos custos dos produtos importados de partes relacionadas ou de paraísos fiscais, consoante o caput do artigo 18 da Lei 9.430/96. Segundo o texto desse caput: *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***. Ora, fica claro que o objetivo do artigo 18 é definir o preço máximo de compra de bens importados, entre outros, a partir do preço de revenda líquido desse produto menos margem estabelecida em Lei. O caput do artigo não trata de dispor sobre o valor máximo do custo agregado no país ou sobre a margem a ser praticada para estabelecer o valor agregado desses custos nacionais.

Interpretado à luz desse caput, o inciso II do artigo 18 simplesmente diz que, do preço de revenda do produto acabado, serão excluídos descontos, tributos, comissões e o valor agregado no Brasil (custo mais margem), sem que ele possa ser arbitrado ou presumido, como fez a IN SRF 243/02. Amparando esse entendimento, a Exposição de Motivos da Lei assim adverte:

*"As normas contidas nos arts. 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 regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o **controle** dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados 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**".*

Logo, a Lei, em seu intuito, texto ou contexto, jamais autorizou presumir preço ou arbitrar margem para os custos adquiridos no país ou de partes não relacionadas. O pecado da IN SRF 243/02 foi definir, como margem mínima aplicável ao valor agregado no Brasil e a outros insumos não sujeitos ao preço de transferência, o montante de 150% dos custos (ou 60% dos preços). A IN 243/02

estabeleceu uma presunção simples do conceito de “valor agregado no país”, que não consta da Lei e por isso não pode ser aceita.

Nesse ponto, acredito que vale a pena tecer algumas observações adicionais sobre dois Acórdãos deste Conselho que vêm sendo citados comumente sobre a matéria.

Primeiramente, no Acórdão 101-94.888, a respeitada então Conselheira Sandra Faroni julgou, com relação a fatos ocorridos antes da vigência do método PRL – 60%, um caso no qual a empresa aplicou o método PRL – 20% para calcular o preço de revenda de produto industrializado. Visando comparar tal preço com o insumo importado, a empresa expurgou, dele, um valor equivalente à proporção do custo nacional sobre o custo total. A Conselheira decidiu que a contribuinte podia adotar o PRL – 20% para calcular o preço parâmetro do insumo importado, pois entendeu que revenda é um conceito aplicável, também, a produtos importados para produção, por decorrência da própria evolução do texto legal. Por outro lado, a autoridade fiscal, ao invés de aprofundar seu estudo para ver se a empresa aplicou ou não corretamente o método, simplesmente considerou que o método PRL – 20% não seria aplicável a produtos industrializados, o que não poderia prosperar.

Verdade que a Conselheira então entendeu que, a seu ver “*a única forma possível de determinar o preço de revenda de qualquer insumo é aplicando, sobre o preço de venda do produto final, a mesma proporção que o custo do insumo representa no custo total do produto*”. Assim, a conselheira deu provimento ao recurso voluntário.

Com toda vênia à respeitada julgadora, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado no país. O computador de bordo não tem o mesmo valor agregado do parafuso no avião, o motor não tem o mesmo valor agregado da roda no carro ou no avião, e também o princípio ativo do remédio não tem o mesmo valor do conservante. É possível determinar margens diferenciadas para cada componente, tendo em vista sua relevância na utilidade transferida ao consumidor final do produto, em virtude do investimento e da tecnologia envolvidos, dos riscos da atividade, dos patamares de lucro de atividades semelhantes, caso fossem terceirizadas em parte, enfim, há outras formas de aferir o valor agregado justo de mercado de cada componente do produto. Assim, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado.

Em verdade, é uma forma presumida de calcular valor agregado que só tem validade se disposta em Lei, portanto. A Medida Provisória 563/12, aplicável obrigatoriamente a partir de 2013, assim o fez. A Lei 9.430/96, em sua redação dada pela Lei 9.959/00, não trouxe o critério da proporcionalidade em seu texto.

Vale observar, contudo, que tal decisão do Conselho aplicou-se face à Lei 9.430/96 na sua redação original, antes mesmo da Lei 9.959/00, que não trazia o método PRL – 60% e não mandava excluir, do preço de revenda, o “valor agregado no país”. Assim, não se pode aplicar tal julgamento a Lei posterior e diferente em seu teor da Lei que então foi submetida a análise. A própria ex-Conselheira, em parecer, afirma que “*o voto foi proferido num contexto em que não havia previsão legal para tratar diferentemente situações em que não havia agregação de valores no País e situações em que o produto sofria agregação de valores antes de ser revendido*”.

A própria ex-Conselheira, nesse novel parecer, tratando da Lei 9.959/00, que trouxe o PRL – 60%, afirma que “*o legislador não se limitou a definir nova margem de lucro para os casos de aplicação do bem em outro produto. Ao contrário, definiu, na lei, como seria feita a segregação dos valores agregados no País. Com isso, restringiu o campo de atuação da Instrução Normativa (...)* *Portanto, não é possível concluir, sem maior aprofundamento, que o voto condutor do julgado*

mencionado se presta para atestar a legalidade da IN 243. Para aferi-la, é necessário dissecar o novo texto legal para dele extrair a limitação do campo de atuação da instrução normativa.” (grifos meus)

Continua Sandra Faroni esclarecendo, a respeito do novo texto legal que *“poder-se-ia alegar que o texto legal contém um erro de gramática, e que, onde está escrito “e do valor agregado no País” deve-se ler “e o valor agregado no País” (com supressão da preposição).”* Esse entendimento convalida a interpretação da IN SRF 32/01 como uma interpretação possível (Fórmula 1 deste voto). Para a ex-Conselheira *“como se vê, a formulação matemática da metodologia estabelecida no parágrafo 11 do artigo 12 da IN 243/02 não se coaduna com a formulação matemática de nenhuma das interpretações possíveis da nova redação da Lei.”*

“A IN 243/2002 estaria em perfeita consonância com a lei se esta”, a Lei, “tivesse se limitado a alterar a margem de lucro. Nesse caso, a margem de atuação da IN (...) não estaria pré-limitada, e o critério de proporcionalização com o custo seria lógico, compatível e racional. Contudo, tendo a lei disposto expressamente como seria tratado o valor agregado”, ou seja, excluir o valor agregado no país do preço líquido de revenda para apurar o preço líquido de venda do insumo importado, “limitou o campo de atuação do legislador infra-legal. O critério estabelecido na IN 243/02, não obstante lógico, restou sem respaldo legal”.

Conclui a ex-Conselheira que *“o critério utilizado pela IN não se coaduna com nenhuma das interpretações possíveis da lei. (...) Na vigência da Lei 9.430/96 com a redação alterada pela Lei 9.979/00 não há fundamento legal para a adoção da proporcionalidade tal como instituída pela IN 243/02 (...) Possivelmente, entendendo que a correção feita pela nova norma legal (Lei 9.959/00) não atingiu seu fim, o legislador infra-legal tentou aperfeiçoá-la e, sem qualquer alteração legal que o justificasse, revogou o ato normativo que a disciplinava (IN 32/01) e editou novo ato (IN 243/02) criando novo critério, esse em desconformidade com a lei. A nova IN não previa a dedução do valor agregado (como a lei), mas a proporcionalização do preço de revenda. Consciente da ausência de base legal para o critério instituído pela IN 243/02, o Poder Executivo tentou nova correção, editando a Medida Provisória 478/09 (...) Prosseguindo na sua trajetória de tentativas, erros e acertos na busca do aperfeiçoamento da legislação, o Poder Executivo editou recentemente a Medida Provisória 563, de 2012. (...) O fundamento legal para adoção da proporcionalidade nos moldes da metodologia prevista na IN 243/02 passou a existir com a Medida Provisória 564/12.”*

Recentemente, no Acórdão 1102-00610, o Conselheiro relator Leonardo de Andrade Couto decidiu que a IN SRF 243/02 é legal, pois traz uma interpretação mais favorável da Lei do que resultaria sua aplicação literal. Para chegar a essa conclusão, o julgador entendeu que o valor agregado no Brasil coincide com o custo agregado no Brasil. Entendeu assim o Conselheiro que a Lei determina aplicar a seguinte fórmula para cálculo do preço de transferência:

Fórmula 6 – Acórdão 1102-00610 (consoante Exemplo 4 do referido Voto)

$$PP = [PLV \times (1-60\%)] - CAB, \text{ onde}$$

PP equivale a preço parâmetro

PLV ao preço de revenda líquido de descontos, tributos, comissões

CAB equivale ao custo agregado no Brasil.

Documento assinado digitalmente em 14/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA. Assinado digitalmente em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 14/06/2012 por LUIZ

econômicos e tributários distintos. Ao se adotar a legislação tributária pátria, “valor agregado” não se confunde com “custo agregado”. A fórmula encontrada pelo respeitado Conselheiro acaba resultando, ainda, quando aplicada na prática, em hipóteses em que a empresa brasileira importa um determinado bem e ainda tem que receber, da empresa estrangeira, um troco, uma receita, para que não tenha ajuste de preço de transferência. Verifica-se isso pelos exemplos abaixo, em que comparamos a metodologia da IN SRF 243/02 (Fórmula 2), com a metodologia proposta pelo respeitado Conselheiro (Fórmula 6).

Tabela 2 – Exemplos numéricos de preço parâmetro e ajuste de preço de transferência.

Descrição	Exemplo					
	1	2	3	4	5	6
Custo Partes Relacionadas Importado	62,50	50	50	50	50	50
Custo Outros	37,50	50	50	50	50	50
Custo Total	100	100	100	100	100	100
Margem Efetiva Praticada	0%	15%	30%	46%	60%	75%
Preço de Revenda Líquido	100	118	143	185	250	400
Preço Parâmetro nas seguintes Hipóteses:						
1. IN 243/02 = PP = 40% x PRL x (1 – custo Brasil)/custo total; (Nota 2)	25	24	29	37	50	80
2. PP = PRL - 60% PRL - Valor Agregado no Brasil; (Nota 1)	(23)	(3)	7	24	50	110
Ajuste de Preço de Transferência por Hipótese						
Hipótese 1 – IN SRF 243/02	38	26	21	13	-	-
Hipótese 2 – Interpretação da Lei dada pelo Acórdão 1102-00610	85	53	43	26	-	-

Zona do absurdo em que o preço parâmetro acaba sendo credor, ou seja, além de importar a empresa brasileira tem que receber recursos para não ter ajuste de preço de transferência.

Nota 1 = Valor Agregado no Brasil foi tomado como o Custo Agregado no Brasil

Nota 2 = Valor Agregado no Brasil é presumido pela IN, sem base legal, como o PRL / ct x custo Brasil.

Quando as margens da empresa estão acima de 60% do preço total, claramente a IN SRF 243/02 não resulta em ajuste de preço de transferência, assim também a fórmula proposta pelo Conselheiro. Por outro lado, quando a margem aplicada sobre o custo total é inferior a 150%, 60% do preço total, a fórmula do Conselheiro chega facilmente a preços parâmetro de importação credores, ou seja, além de praticar preço zero na importação, a empresa brasileira teria que receber recursos líquidos do exportador estrangeiro para estar em conformidade com a regra de preço de transferência consoante tal interpretação.

Assim, não se pode conceber tal entendimento da Lei que, além de alterar seu conteúdo (trocar valor agregado por custo agregado), resulta nesse tipo de preço parâmetro negativo e absurdo.

Em resumo, em minha visão, efetivamente a IN SRF 32/01 traz uma interpretação possível da Lei (conforme a Fórmula 1). Essa interpretação suprime, do texto da Lei, apenas uma letra “d”. Uma outra interpretação possível da Lei seria subtrair, do preço e da apuração da margem de 60%, o valor agregado no país, pelo seu valor justo econômico (Fórmula 3). A IN SRF 243/02 (Fórmula 2), contudo, a pretexto de tentar aplicar essa segunda interpretação, foi além e acabou incorrendo em duas ilegalidades básicas.

Primeiramente, a IN SRF 243/02 presumiu que o valor agregado no país é proporcional ao custo agregado no Brasil (Fórmula 4), sem base econômica, fática ou legal. Em segundo lugar, a IN SRF 243/02, ao assim fazer, exigiu, implicitamente, como condição para que não haja ajuste

de preço de transferência, que o valor agregado no Brasil seja definido no mínimo como custo mais 150% (Tabela 1 e 2 e Fórmula 5). Essa condição necessária para o equilíbrio do preço de transferência também não consta da Lei e, em verdade, quando a Lei tratou do método de custo mais lucro exigiu a margem de 20% e não 150%.

Em minha opinião, a IN SRF 243/02 é portanto ilegal e deve ser afastada.

Na ausência de outro critério estabelecido em Lei, para que o valor agregado no país possa ser excluído do preço de revenda e da margem de 60%, ele deve ser definido com base em custos e margens justas econômicas, por conceitos “*arm’s length*”. O pronunciamento específico da Lei, acerca da presunção trazida na IN SRF 243/02, é tão necessário que a Medida Provisória 563/12 estabeleceu em seu texto o procedimento de proporcionalidade para cálculo do preço de revenda e do valor agregado no Brasil. Tal Medida vale, facultativamente, para o ano de 2012 e, obrigatoriamente, para 2013, apenas. No ano de 2002, inexistia base legal que suportasse a metodologia da IN 243/02.

Assim, na ausência de outra melhor metodologia que se conforme com a Lei, acredito na legalidade da IN SRF 32/01 cuja aplicação deve ser mantida e os ajustes de preço de transferência computados pela autoridade fiscal devem ser cancelados e/ou reduzido. Entendo que os ajustes na base de cálculo efetuados pela autoridade fiscal nos termos do item 2.2. do Relatório, no valor de R\$ 22.489.362,45, não devem perseverar, bem como os ajustes designados no item 2.1. do Relatório (ou item 3 do voto), se mantidos por esta Turma, devem ser reduzidos para R\$ 15.560.245,95.

6 – Na presença de prejuízos em 2002, a parte mantida das adições feitas pela fiscalização não resulta em IRPJ ou CSLL a pagar. A glosa de prejuízos deve também ser reduzida na medida da adição mantida por este Acórdão.

Nesse sentido, como conclusão do meu voto, o valor do ajuste a ser mantido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002 é de R\$ 586.388,02, equivalente à diferença identificada pela autoridade fiscal e relacionada aos produtos objeto do método PRL – 20% (item 1 do Relatório, item 2 do voto). Ocorre que, como houve, no período e antes do ajuste, prejuízo fiscal para IRPJ de R\$ 28.050.288,03 (fls. 660) e base negativa para CSLL de R\$ 32.400.389,26 (fls. 665), tal adição à base desses tributos não resultaria em IRPJ ou CSLL a pagar.

Assim, entendo que o lançamento deve ser integralmente cancelado.

7 – Ajuste do custo de estoques.

Note-se que os ajustes efetuados pela autoridade fiscal no custo dos estoques da contribuinte, para fins tributários supervenientes, também devem ser desconsiderados na medida do que o Acórdão do qual este voto faz parte não acatar os ajustes propostos pela fiscalização.

Nesse sentido, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário lançado e manter em parte a glosa de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL no ano-calendário de 2002.

É como voto.

“documento assinado digitalmente”

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Trata-se de voto de divergência acolhido pela maioria do colegiado em relação ao posicionamento dado pela ilustre relatora do presente acórdão ao **item 3** do seu voto: **(3- O método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) aplicável aos produtos importados a granel para nova embalagem e venda no Brasil é o método PRL – 20%)**.

Em que pesem os respeitáveis argumentos da D. Conselheira Relatora no sentido de demonstrar que o método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) aplicável aos produtos importados a granel para nova embalagem e venda no Brasil deva ser o método PRL – 20%, tal interpretação não encontra respaldo na legislação que rege a matéria discutida, além de esbarrar em conceitos consagrados pela legislação do IPI.

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*”.

A D. Conselheira Relatora adota ainda o argumento da recorrente de que a Instrução Normativa 243/02 excedeu a lei ao ampliar o escopo de aplicação do método PRL – 60% para qualquer produto que tenha qualquer valor agregado no Brasil, pois agregar valor no Brasil não seria o mesmo que industrializar.

Com a devida vênia a lei nº 9.430/1996 é bastante clara ao estabelecer a aplicação do método PRL – 60% na hipótese de bens importados aplicados à produção, restringindo a aplicação do método PRL – 20% aos casos de simples revenda de produtos tais como importados, *in verbis*:

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

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) 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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

(Grifei)

Por sua vez o art. 12 da IN.SRF, 243/2002, na esteira do texto legal define que o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado quando não haja agregação, no país, de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, **simples processo de revenda dos mesmos bens**, serviços ou direitos importados. Havendo agregação de valor ao produto importado, ou seja, se o bem é aplicado na produção o PRL deve observar a margem de lucro de 60% . É o que dispõem os §§º 9º e 10 da IN, *in verbis*:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 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.

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

(...)

(Grifei)

Como se vê a instrução normativa nada mais fez do que desdobrar os conceitos trazidos pelo texto legal, sem qualquer modificação de seu conteúdo.

Como bem apontado no voto vencido o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização.

E, o conceito de industrialização está consagrado no Regulamento do IPI, amparado por duas leis quase sexagenárias: a Lei nº 5.172/1966 (CTN) e a Lei nº 4.502/1964.

Define-se industrialização como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, entre elas a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). É o que dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010 que revogou o Decreto nº 4.502/2002), *in verbis*:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único](#), e [Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único](#)):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

(...)

Não resta dúvida que, no caso concreto, o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens, alterando a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final. 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 a granel.

Não se trata, portanto, de mera revenda dos produtos na forma como foram importados.

Assim, impõe-se a manutenção dos valores acrescidos à base de cálculo do IRPJ e CSLL, no montante apurado conforme o item 4 do voto da Relatora (R\$ 15.560.245,95), tendo em vista que, na seqüência da discussão de mérito, foi afastada a aplicação das normas da IN.SRF nº 243/2002.

Assim, considerando-se o valor de R\$ 586.388,02, referente à diferença relacionada aos produtos objeto do método PRL – 20%, mantido pelo item 2 do voto da Relatora, somado ao montante mantido por este voto (R\$ 15.560.245,95), o lucro real e a base de cálculo da CSLL devem ser ajustados no montante total de R\$ 16.146.633,97, incumbindo à autoridade preparadora os devidos ajustes nos sistema de controle (SAPLI).

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nessa parte.

“documento assinado digitalmente”

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator Designado