



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

**Processo n°** 16561.000185/2007-11  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1302-001.192 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de outubro de 2013  
**Matéria** Preço de Transferência  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LABORATÓRIOS PFIZER LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO NÃO CARACTERIZADA. REJEIÇÃO.

Rejeitam-se os embargos apresentados por não restar configurada a alegada existência de contradição no acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar os embargos de declaração, nos termos do relatório e voto proferidos pelos Relator.

*(assinado digitalmente)*

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1302-00.915 proferido por esta 2ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara, em 10/04/2012, com a seguinte ementa:

*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.*

O colegiado deu provimento parcial ao recurso voluntário, por maioria de votos, cancelando a exigência relativa a diferenças apuradas pela fiscalização com base nas normas de preço de transferência, amparadas nas determinações da IN. SRF. nº 243/2002, entendendo como aplicáveis as disposições da IN.SRF. nº 32/2001.

Cientificada em 18/02/2013, a Procuradoria da Fazenda Nacional, com base no art. 65 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF. 256/2009, opôs embargos de declaração em 19/02/2013, sustentando que ao dar provimento parcial ao recurso voluntário a relatora do acórdão incorreu em contradição entre os fundamentos e a conclusão do voto, aduzindo que:

**O acórdão incorreu em verdadeira contradição, renovam-se as *venias*, pois se valeu de um conceito de valor agregado para reconhecer a ilegalidade da IN SRF 243/02 (item 5 do voto da Relatora) e, ao fim e ao cabo, tal conceito não foi aplicado na elaboração do novo cálculo do valor do ajuste dos preços de transferência (tabela prevista no item 4 do voto). (grifo cfe. original)**

Por outras palavras, o conceito de valor agregado que fundamentou o reconhecimento da ilegalidade da IN SRF 243/02 no voto da Relatora (VAB = custo agregado + margem de lucro justa) não foi aplicado no momento da efetiva apuração dos preços de transferência.

De fato, ao calcular o novo ajuste com base na IN SRF 32/01 (item 4 do voto), a Relatora se utilizou, justamente, daquele conceito de valor agregado que foi rechaçado no item 5 do seu voto (VAB = custo agregado no Brasil, sem inclusão da margem de lucro justa).

Logo, o conceito de valor agregado delineado teoricamente no item 5 do voto da Relatora não foi aplicado na prática, tendo em vista que os ajustes dos preços de transferência foram calculados desconsiderando a chamada "margem de lucro justa correspondente ao custo agregado no Brasil" ..

Ao final, a embargante requer que *“seja conhecido e provido o presente recurso para que o acórdão seja sanado nos termos acima destacados, (i) aplicando-se o conceito de "valor agregado" estabelecido para reconhecer a ilegalidade da IN SRF 243/02 (item 5 do voto da d. Relatora) no cálculo do novo valor do ajuste (item 4 do voto), ou (ii) reconhecendo-se a impossibilidade de aplicar o referido conceito na apuração dos preços de transferência, dada a subjetividade inerente à determinação da "margem justa econômica" que corresponderia ao custo agregado no País”*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Os embargos interpostos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade previsto no art. 65 do RICARF, assim, deles tomo conhecimento.

Alega a Fazenda Nacional, ora embargante, que a decisão recorrida ao dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo contém contradição a ser sanada, na medida em que ao proferir seu voto a relatora do acórdão fundamentou o afastamento da aplicação da IN. SRF. Nº 243/2002 do CARF num conceito de valor agregado no Brasil (VAB = custo agregado + margem de lucro justa) e que, no entanto, tal conceito não foi aplicado no momento da efetiva apuração dos preços de transferência.

Entendo que não tem razão a embargante.

Examinando o acórdão em toda a sua fundamentação, verifica-se que a relatora do acórdão trouxe o entendimento de que, de fato, a IN. SRF. nº 243/2002 teria extrapolado o comando legal estabelecido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, ao definir a apuração do valor agregado no país para fins de apuração do preço de transferência pelo método PRL. Em sua argumentação a relatora defendeu uma definição de valor agregado que no seu entender mais se aproximaria do texto legal, uma vez que este não traz uma definição expressa, como se extrai do seguinte excerto de seu voto:

[...]

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.

[...]

Na sequência, a relatora passa a analisar, por meio de fórmulas, os efeitos da aplicação de cada uma das IN e no bojo de sua argumentação visando demonstrar a ilegalidade da IN. SRF. nº 243/2002 insere o conceito de valor agregado no país que entende correto e consentâneo com o texto legal, conforme trecho do acórdão transcrito pela embargante:

[...]

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.

[...]

Na sequência do voto a relatora analisa a fórmula de cálculo proposta pela IN.SRF. nº 243/2002, sustentando que a mesma não se coaduna com o conceito de valor agregado que entende correto, como se vê no excerto abaixo:

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.

[...]

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%.

A relatora prossegue o seu voto buscando demonstrar, com exemplos numéricos hipotéticos, a inaplicabilidade da IN.SRF. nº 243/2002, concluindo que:

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.

[...]

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.

[...]

Ao final do voto, a relatora propõe que na ausência de outra metodologia que se conforme com a lei (e com o conceito que defende de valor agregado), que sejam aplicados os critérios da IN. 32/2001, cancelando, assim, parte do lançamento, *in verbis*:

[...]

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.

Destarte, entendo que não ficou caracterizada a contradição levantada pela recorrente.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer dos embargos interpostos, para, no mérito, rejeitá-los, mantendo-se íntegra a decisão recorrida.

Sala de sessões, em 10 de outubro de 2013.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator