



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

**Processo n°** 16561.000189/2008-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.584 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2014  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** LABORATÓRIOS PFIZER LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

IN SRF 243/02. PROPORCIONALIZAÇÃO. LEGALIDADE.

A proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 é uma interpretação razoável e que não desborda dos parâmetros hermenêuticos do art. 18, II, da Lei 9.430/96.

ACONDICIONAMENTO PARA FINS COMERCIAIS. PRL 60. APLICÁVEL.

As operações que se restringem ao acondicionamento para fins comerciais e aposição de marca se enquadram no conceito legal de industrialização, pois, inegavelmente, há agregação de valor ao produto, razão pela qual, correta a aplicação do PRL60. Apenas o acondicionamento feito unicamente com o propósito de facilitar o transporte do produto fica afastado do conceito de industrialização.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada sobre o lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Leonardo Marques.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto, Leonardo Marques, Eduardo Andrade, Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Waldir Rocha.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 16-24.706 da 5ª Turma da DRJ/SP1 (doc. a fls. 3900 – vol. XII), cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA.

Em caso de apuração anual do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do ano-calendário, em 31 de dezembro. A partir dessa data, e não da data dos recolhimentos antecipados, tem início a contagem do prazo decadencial.

PREÇOS DE TRANSFERENCIA. AJUSTES PRL20. CONCORDÂNCIA COM A EXIGÊNCIA FISCAL.

Tendo a contribuinte concordado com a exigência fiscal decorrente dos ajustes efetuados com base no método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%), mantém-se a exigência.

PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL. AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20.

O método do PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO-PARÂMETRO. ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

PREÇOS DE TRANSFERENCIA. MÉTODO CAP. AJUSTE DIPJ NÃO CONSIDERADO.

Tendo a fiscalização deixado de considerar ajuste declarado pela contribuinte em sua DIPJ (exportação, método CAP - Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro), exonera-se parcialmente a exigência.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica apl tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 16-24.706 em 13/04/2010 (AR a fls. 3920, vol. XII), interpôs, em 12/05/2010, recurso voluntário (doc. a fls. 3921 e segs. – vol. XII), no qual alega as seguintes razões de defesa:

**a) que a Recorrente é empresa do ramo farmacêutico que, no regular exercício de suas atividades, é contribuinte de diversos tributos, dentre os quais, ao que interessa o presente Recurso Voluntário, do IRPJ e da CSLL;**

**b) que a Recorrente importou determinados medicamentos de empresa a ela vinculada no exterior, sendo que tais medicamentos foram importados: (i) "in bulk" ou "a granel", ou seja, em sua forma acabada, sendo embalados, rotulados e revendidos**

**no Brasil pela Recorrente ou (ii) na forma de princípios ativos, estando sujeitos adição de excipientes no Brasil;**

**c) que, sendo as transações realizadas com pessoa vinculada no exterior, a Recorrente efetuou os cálculos previstos na Lei 9430/96 a fim de que fossem realizados os ajustes de preços de transferência, os quais foram feitos com base no Método Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, com aplicação de margem de lucro de 20% ("PRL-20%") nos casos dos medicamentos importados em sua forma acabada (a granel) ou com aplicação de margem de 60% ("PRL-60%");**

**d) que, não obstante a perfeita adequação dos procedimentos adotados pela Recorrente à legislação em vigor, a Recorrente foi surpreendida pela lavratura de Auto de Infração apontando as seguintes supostas infrações cometidas pela Recorrente ao calcular seu IRPJ e CSL no ano-calendário de 2003:**

d.1) que a Recorrente teria supostamente realizado ajustes de Preços de Transferência referentes à importação de 11 (onze) produtos com a utilização do Método PRL - 20% a menor, sendo que, nesse ponto, a D. Fiscalização alega que a Recorrente deveria realizar ajustes adicionais no valor de R\$ 1.115.573,38;

d.2) que a Recorrente teria supostamente realizado ajustes de Preços de Transferência referentes à importação de 31 (trinta e um) produtos com a utilização do Método PRL - 60% a menor, sendo que tais produtos são produtos importados a granel e princípios ativos e a D. Fiscalização utilizando-se do PRL 60% recalculou os ajustes feitos pela Recorrente e em consequência resultaram ajustes adicionais no valor de R\$ 30.583.949,73; e

d.3) que a Recorrente teria supostamente realizado ajustes de Preços de Transferência referentes à exportação de 38 (trinta e oito) produtos com a utilização do Método Custo de Produção mais Lucro (Método CAP) a menor, sendo que, nesse ponto, a D. Fiscalização alega que a Recorrente deveria realizar ajustes adicionais no valor de R\$ 1.310.508,20;

**e) que, em decorrência do auto de infração, a Recorrente foi intimada a proceder à retificação de seu Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR relativo ao ano-calendário de 2003, para retificar seu saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSL no valor de R\$ 33.010.031,31;**

**f) que, impugnada a autuação, a a D. Autoridade Julgadora de primeira instância entendeu que:**

f.1) em caso de apuração anual do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do ano-calendário, em 31 de dezembro, e, a partir dessa data, e não da data dos recolhimentos antecipados, tem início a contagem de prazo decadencial;

f.2) os medicamentos importados a granel devem ter seus ajustes calculados pelo método PRL com margem de 60%, e, nesse ponto, a D. Autoridade Julgadora entendeu que haveria agregação de valor ao produto no país e por esta razão a Recorrente deveria utilizar o método PRL 60%;

f.3) quanto à ilegalidade da IN 243/02, a competência para apreciação da ilegalidade de instruções normativas seria exclusiva do judiciário;

f.4) que a fiscalização deixou de considerar ajuste declarado pela Recorrente em sua DIPJ (exportação, método CAP), exonerando-se parcialmente a exigência; e

f.5) a aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade;

**g) quanto à decadência que:**

g.1) se há pagamentos mensais de tributos ao longo do período -base, lícito pressupor a ocorrência de fatos geradores mensais do IRPJ e da CSL, tanto isso é verdade que, caso o contribuinte, por um lapso ou mesmo por sua opção, não realize os recolhimentos mensais por estimativa, a D. Fiscalização exige a multa isolada e também eventuais diferenças dos tributos, logo, nesses casos, não permitido ao contribuinte sustentar que o fato gerador do IRPJ e da CSL só ocorrem em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, portanto, claro está que há fatos geradores mensais do IRPJ e da CSL;

g.2) referida autuação não merece prosperar, uma vez que operaram os efeitos do instituto da decadência no que tange o período anterior a de 10.12.2003. Isso porque, o artigo 150, § 4º, do CTN determina que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a Fazenda Pública terá o prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para questionar o recolhimento do tributo efetuado pelo contribuinte;

g.3) que a lavratura do Auto de Infração em comento ocorreu apenas em 10.12.2008, decaiu o direito da D. Fiscalização Federal de se pronunciar acerca dos supostos débitos do imposto de renda sobre o lucro inflacionário relativos ao período de janeiro a dezembro de 2003;

g.4) que, partindo-se desta premissa, tem-se que a presente autuação somente poderia se referir a fatos geradores ocorridos a partir de 10.12.2003, não podendo atingir as operações realizadas antes deste período, logo, resta comprovado que se operou decadência quanto ao direito de o Fisco exigir qualquer parcela do IRPJ e da CSL relativos aos meses de janeiro ate dezembro de 2003, devendo o Auto de Infração, em relação a tais fatos geradores, ser cancelado de plano;

#### **h) quanto aos Produtos Importados a granel:**

h.1) que tange aos produtos importados em sua forma final, a Recorrente calculou seus ajustes pelo Método PRL-20%, haja vista não haver qualquer produção no Brasil que impusesse a necessidade de aplicação do Método PRL-60%;

h.2) que a decisão ora recorrida menciona que "os produtos importados a granel estão semi-acabados, pois não estão prontos para venda ao consumidor final, devendo se submeter a um processo produtivo (ainda que mínimo) de blisterização, embalagem (caixa de apresentação) e aposição de marca";

h.3) que a própria decisão menciona que o "Perguntas e Respostas" da DIPJ/2004, nº 842, determina como segue:

"Segundo previsão do §10 do art. 4º da IN SRF nº 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% (vinte por cento) não pode ser utilizado quando o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?

**Sim. O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito."**

h.4) que, de acordo com o Dicionário Michaelis, acondicionamento é o ato ou efeito de acondicionar ou embalagem, empacotamento, enfiamento;

h.5) que, curiosamente, a decisão menciona que "*a ação da contribuinte sobre citados itens não se restringiu a simples acondicionamento/reacondicionamento - que na definição do artigo 40, inciso IV do Decreto nº 2.637/98 (RIPI) destina-se apenas ao transporte de mercadorias*";

h.6) que não se pode atribuir conceituação do termo "acondicionamento" diferente daquela conceituada no direito privado, pois o artigo 110 do CTN, no tocante aos princípios do Direito Privado, claramente determina que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir ou limitar

competências tributárias";

h.7) que de acordo com o "Perguntas e Respostas" citado acima "É possível a utilização do PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado" (...) visto que o "acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito", logo, a Recorrente agiu em plena consonância com a diretiva da Receita Federal;

h.8) que a Recorrente inclusive citou em sua Impugnação a Resolução Anvisa RDC nº 350, de 28 de dezembro de 2005, a qual, ao definir produto a granel como "produto processado que se encontra em sua forma definitiva" apenas faltando "o acondicionamento e embalagem para ser considerado produto terminado", demonstrando que os produtos por ela importados seriam apenas acondicionados localmente;

h.9) cabe ainda notar que o "Perguntas e Respostas" é uma "norma complementar" que demonstra "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" que deverá ser observada não apenas pela D. Fiscalização, mas também pelos órgãos administrativos de julgamento, nos termos do art. 100 do CTN;

h.10) que, pelo parágrafo único do art. 100 do CTN, a observância do "Perguntas e Respostas", enquanto "norma complementar", obstará a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo anteriormente cobrado pela D. Fiscalização;

h.11) que, tendo em vista que a Recorrente revendeu os medicamentos importados sem submete-los a qualquer processo produtivo precedente, houve por bem utilizar o método PRL-20% para efetuar os cálculos de ajustes de preços de transferência;

h.12) que se considerasse que a Recorrente deveria aplicar o método PRL 60% para calcular os ajustes referentes aos produtos importados a granel, o que se admite apenas para argumentar, tais cálculos deveriam ter sido feitos com base na sistemática prevista na Lei 9430/96, alterada pela Lei 9959/00, e não conforme a metodologia prevista pela IN 243/02;

#### **i) quanto à ilegalidade da IN 243/02:**

i.1) que, com a edição da Lei 9.959/00, restou expressamente permitida a utilização do método PRL no caso da importação de bens aplicados à produção, sendo que a modificação trazida pela Lei 9959/00 com relação à sistemática anterior é que deveria ser considerada uma margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda, diminuído das deduções previstas na Lei 9.430/96 e do valor agregado no País;

i.2) que a Lei 9430/96, com as alterações trazidas pela Lei 9959/00 deixa claro que o método PRL deveria ser calculado com base no preço de venda do bem produzido, e que este deveria ser tomado em seu valor absoluto, sendo que, com base nesse valor, seriam feitas as deduções previstas e diretamente calculada a margem de lucro e, Finalmente, a margem de lucro seria diretamente diminuída do preço líquido de venda, para apuração do preço parâmetro, sem qualquer cálculo adicional;

i.3) que, no entanto, a IN 243/02 modificou a estrutura do PRL no caso de bens aplicados à produção, introduzindo um procedimento adicional, pois, nos termos da IN 243/02, é necessário efetuar um cálculo proporcional sobre o preço líquido de venda, para somente depois determinar o valor da margem de lucro e o preço parâmetro aplicável;

i.4) que a sistemática da IN 243/02 claramente não segue os parâmetros estabelecidos pela Lei 9430/96, alterada pela Lei 9959/00, e provoca um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis, introduzindo uma série de elementos no cálculo do PRL 60% que sequer se interpretam do artigo 18, II, da Lei 9.430/96;

i.5) que a margem de lucro de 60%, nos termos da IN 243/02, deve ser aplicada somente sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de

venda, e não sobre o preço líquido de venda total, como determina a Lei 9.430/96;

i.6) que, por meio da proporcionalização prevista na IN 243/02, o desconto do valor agregado não se faz na apuração da margem de lucro (como propõe a alínea do inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/96), mas sim diretamente do preço líquido de venda, como se o valor agregado fosse equivalente aos descontos, impostos e comissões, previstos nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do artigo 18, II, da Lei 9.430/96;

i.7) que os ajustes determinados pelas regras de preços de transferência são diretamente agregados à base de cálculo do IRPJ e da CSL, tendo consequências imediatas na determinação do montante do débito fiscal do contribuinte, logo, podemos concluir que a alteração no modo de cálculo do método PRL modifica o próprio critério de determinação da base de incidência tributária, assim, jamais poderia ser introduzida por uma Instrução Normativa, que é norma secundária de direito tributário;

i.8) que é claro que a IN 243/02, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei 9430/96, alterada pela Lei 9959/00, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência;

i.9) que a ilegalidade da IN 243/02 já foi objeto de pronunciamento do Judiciário, se não vejamos o seguinte excerto de sentença exarada pelo DD. Magistrado da 9ª Vara da Justiça Federal em Sao Paulo:

"De fato, a utilização do critério do 'preço parâmetro', que leva em conta a diferença entre o valor da 'participação do bem, serviço ou direito importado no preço da venda do bem produzido', e a margem de lucro, como previu o art. 12, § 11, V, da Instrução Normativa nº 243/2002, distorce os critérios estabelecidos na Lei nº 9.430/96, resultando em um preço de transferência distinto do legalmente estabelecido.

De outra parte, não se pode admitir que a Instrução Normativa nº 243/2002 funcione como 'norma interpretativa' da Lei nº 9.430/96."

i.10) que ainda que se considerasse que a Recorrente deveria utilizar o PRL-60% para calcular os ajustes referentes aos produtos importados a granel, tais ajustes deveriam ter sido calculados em conformidade com a Lei 9959/00, face à ilegalidade das disposições da IN 243/02;

i.11) que como se pode notar da leitura do dispositivo, o novo método trazido pela MP 478/09 é bastante similar ao previsto na IN 243/02, portanto, a MP 478/09 visa a trazer em lei aquilo que só estava previsto na IN 243/02, ou seja, a ilegalidade da IN 243/02 é tão patente que o legislador buscou trazer por meio de lei aquilo que estava previsto somente em diploma administrativo;

#### **j) quanto aos Princípios Ativos:**

j.1) que, dos 31 (trinta e um) produtos importados pela Recorrente de pessoa vinculada, 13 (treze) produtos foram importados na forma de princípios ativos;

j.2) que, com relação a estes produtos, a Recorrente conservadoramente utiliza o método PRL-60% para efetuar os seus ajustes, com exceção apenas do produto de Código 20025, "Matéria-prima para uso em medicamento", que por equívoco teve seu ajuste calculado com base no Método PRL -20%;

j.3) que, todavia, a D. Fiscalização aponta que os ajustes efetuados pela Recorrente não são suficientes, de modo que deveria ser efetuado um ajuste adicional de R\$ 5.463.849,25;

j.4) que, ao efetuar os seus cálculos, a D. Fiscalização utilizou a metodologia prevista na IN 243/02, que como visto acima, é patentemente ilegal, logo, por esta razão, a D. Fiscalização acabou por chegar a valores de ajuste superiores aos calculados pela Recorrente;

j.5) que, no entanto, caso a D. Fiscalização tivesse efetuado estes cálculos com base na metodologia prevista na Lei e não na IN 243/02, o que seria o correto, não se chegaria a qualquer ajuste adicional ou ao menos chegar-se-ia a ajustes bem menores;

**l) que a multa de ofício configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida pela D. Autoridade Julgadora;**

**m) que, no que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários.**

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 3950 e substabelecimento a fls. 3951, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, alerto que, embora a decisão recorrida tenha mantido o ajuste de exportação (CAP) no montante de R\$ 1.310.196,34 (foi excluído do valor lançado apenas R\$ 311,86), a recorrente só se insurgiu, na sua peça recursal, contra os ajustes de importação (PRL20 e PRL60) no montante de R\$ 31.699.523,11.

Em segundo, cabe alertar que a autuação em tela versa apenas sobre ajustes de preços de transferência que resultaram em glosa de saldo de prejuízos fiscais e de bases negativas, conforme itens dos autos de infração a fls. 463 e 467, logo, é impertinente a questão levantada pela recorrente sobre lucro inflacionário.

## DA DECADÊNCIA

O fato gerador do IRPJ, para os optantes pelo lucro real anual, ocorre em 31 de dezembro de cada ano, sendo que as apurações mensais do imposto sobre a base estimada nada mais são do que meras antecipações do que será definitivamente devido ao final do ano. Assim, totalmente descabida a alegação da recorrente de que o fato gerador do IRPJ seria mensal, para quem faz antecipações sobre a base estimada.

Logo, para o fato gerador de 31/12/2003, o Fisco tinha o prazo para efetuar o lançamento: até 31/12/2008, se aplicável o art. 150, §4º, do CTN; ou 31/12/2009, se aplicável a regra do art. 173, I, também do CTN. Assim sendo, no presente caso, seja qual for a regra decadencial aplicada, não há que se falar em decadência, já que o lançamento foi efetuado em 11/12/2008 (data da ciência conforme doc. a fls. 462, vol. 03).

## DOS PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL

No mérito, a primeira questão posta em julgamento reside em saber se o processo de *blisterização*, embalagem e aposição de marca porque passaram os produtos importados a granel impunha a adoção do PRL60.

Primeiramente, saliento que o art. 18, II, d, 1 da Lei 9.430/96 (vigente à época) dispunha que o PRL60 era aplicável em caso de “*na hipótese de bens importados aplicados na produção*”. Ora, bens aplicados na produção são insumos no processo de industrialização, logo, há que se perquirir se o processamento consistente na *blisterização*, acondicionamento e aposição de marca podem ser entendido como industrialização segundo o Direito pátrio.

O art. 3º, II, da Lei 4.502/64 dispõe que não se considera industrialização o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto. Assim, é nesse sentido que deve ser entendida a resposta dada no “Perguntas e Respostas” da RFB, citado pela recorrente. Apenas o acondicionamento feito unicamente com o propósito de facilitar o transporte do produto fica afastado do conceito de industrialização.

Tanto é assim, que o RIPI/10, no seu art. 4º, IV, ao interpretar o art. 3º, II, da Lei nº 4.502/64, dispõe que se considera industrialização a operação 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)*.

Ora, no presente caso, fica claro que a operação não se restringia ao acondicionamento apenas para o transporte, mesmo porque havia a alteração da apresentação do produto. Ademais, é inegável que a aposição de marca agrega valor ao produto, pois, por exemplo, 50 mg de Citrato de Sildenafil valem menos do que 50 mg de Viagra, ainda que aquele seja o princípio ativo desse, tendo em vista a reputação da marca “Viagra” no mercado. Por último, não há como negar que a *blisterização* (colocação dos comprimidos em cartelas) também agrega valor ao produto, já que facilita o manuseio e aumenta a segurança contra a violação do produto.

Assim, a operação em tela se enquadra no conceito legal de industrialização e inegavelmente agrega valor ao produto, razão pela qual, correta a aplicação do PRL60 para apuração dos ajustes no caso de venda de produtos importados a granel, após sofrerem o processo de *blisterização*, embalagem e aposição de marca.

## DA LEGALIDADE DA IN 243/02

A segunda questão posta em julgamento neste Colegiado reside em saber se a metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 previsto nos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 encontra amparo na norma legal de regência, ou seja, no inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Inicialmente, ressalvo que qualquer instrução normativa da Receita Federal que veicule matéria sob reserva legal, na parte em que desbordar da simples literalidade da norma legal de regência, nada mais é do que mera interpretação da administração tributária.

Muitas das vezes, as instruções normativas da Receita Federal cumprem, extraordinariamente, a função de consolidar normas legais esparsas, estruturando-as de forma a tornar mais fácil a consulta pelos diversos operadores do Direito Tributário (auditores, advogados, contadores etc). Isso decorre do fato de que as instruções normativas percorrem um trâmite muito mais célere para sua publicação do que os Decretos (diploma apropriado para veicular regulamentos de tributos), o que as torna mais aptas a acompanhar o dinamismo (volatilidade) das leis tributárias.

Todavia, a força normativa dos dispositivos da Instrução Normativa como do Decreto, em matéria sob a estrita legalidade (art. 150, I, CF/88), não decorre de tais atos por si só, mas das LEIS que os fundamentam. Assim, tanto o Decreto como a Instrução Normativa só

têm força normativa, em matéria sob reserva legal, quando sejam meras transcrições de normas legais em vigor (consolidações de normas legais) ou, quando dispositivos autônomos, estes se enquadrarem nos parâmetros hermenêuticos da norma legal de regência da matéria.

Com efeito, a norma jurídica, em matéria sob estrita legalidade, é apenas aquela veiculada por LEI ou Medida Provisória (observados os limites estabelecidos no § 2º do art. 62 da CF/88). Logo, os dispositivos da Instrução Normativa que desbordam da simples literalidade da norma legal não são normas jurídicas, mas meras interpretações da administração tributária, cabendo, assim, ao intérprete verificar se tal exegese encontra amparo na LEI. Tanto é assim, que o Regimento Interno da RFB (Portaria MF nº 203/2012), no inciso II do seu art. 1º dispõe que é finalidade da Receita Federal do Brasil “interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções à sua execução”.

É verdade que, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, este Colegiado é obrigado a observar interpretações exaradas em pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando ratificados pelo Ministro de Estado da Fazenda. Trata-se, apenas, de uma regra de competência que não transforma o parecer em norma jurídica, mas apenas em uma interpretação vinculante para os órgãos do Ministério da Fazenda.

Da mesma forma, os julgadores da Delegacia de Julgamento da Receita Federal estão vinculados, por uma regra de competência, às interpretações exaradas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por meio de Atos Declaratórios e Instruções Normativas. Vínculo esse ao qual não está submetido o julgador do CARF, até mesmo porque é função deste Colegiado fazer o juízo de legalidade das interpretações da lei tributária feitas pela RFB. Pelo contrário, as interpretações do CARF é que podem vincular a RFB, uma vez que, por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal (art. 75 do Anexo II da Portaria MF 256/09). Note-se, por igual ao já dito, que não se trata de erigir a Súmula CARF à categoria de norma jurídica, mas de mera interpretação da norma tributária vinculante à toda administração.

Assim, primeiramente, temos que os incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 não veiculam uma norma jurídica, pois não encontra amparo *ipsis litteris* no inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Em verdade, os referidos incisos do § 11 são mera interpretação da Receita Federal do disposto no inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96, o qual deve ser objeto de juízo de legalidade por parte do julgador deste CARF, mormente por tal questão ser objeto do recurso voluntário.

Assim, passo a analisar a questão posta, razão pela qual vale a transcrição dos dispositivos em cotejo:

LEI 9.430/96

“Art. 18. Omissis.

[..]

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

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

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

[..]”

IN SRF 243/02

“Art. 12. Omissis.

[...]

§ 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.”

Sustenta a recorrente que a margem de lucro de 60%, nos termos da IN 243/02, deve ser aplicada somente sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço líquido de venda total, como determina a Lei 9.430/96 e que, por meio da proporcionalização prevista na IN 243/02, o desconto do valor agregado não se faz na apuração da margem de lucro (como propõe a alínea do inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/96), mas sim diretamente do preço líquido de venda, como se o valor agregado fosse equivalente aos descontos, impostos e comissões, previstos nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do artigo 18, II, da Lei 9.430/96. Ou seja, sustenta a recorrente que o cálculo do preço parâmetro devia seguir a equação abaixo:

Preço parâmetro =  $PLV - 60\% (PLV - VA)$ , onde PLV é o preço líquido de venda e VA é o valor agregado no país.

Assim, essa linha interpretativa, que foi adotada pela IN SRF 32/01, sustenta que o percentual de 60% deva incidir sobre o preço líquido de revenda já diminuído do valor agregado, o qual entende ser a diferença entre o custo total e o os insumos importados. Essa, certamente, não é a melhor exegese, pois, concordo com o Ilustre Conselheiro João Thomé, quando sustentou que:

“Portanto, em que pese a formulação do texto legal, quanto à sua disposição nas alíneas e itens, do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, não tenha atendido à melhor técnica legislativa, o fato é que as regras de concordância da língua portuguesa levam à conclusão de que a segunda parte do item 1 (‘e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção’) exerce a função, em verdade, de uma alínea à parte, dissociada do cálculo da margem de lucro, i.e., consta ali como se se tratasse de uma alínea ‘e’, aplicável, contudo, somente no caso de bens importados aplicados à produção, mas não às demais hipóteses” (trecho da declaração de voto no Acórdão nº 1102-00.419, conforme transcrição em Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed., ed. Dialética, p. 254, obra de Luís Eduardo Schoueri).

Ademais, por essa interpretação, o inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 levaria ao mesmo preço parâmetro para os diversos insumos importados que compusessem o produto vendido, já que não leva em conta, nos cálculos, a participação do custo unitário de cada insumo importado no custo total.

Isso também torna a norma inócua toda vez que a participação do insumo importado no custo total não for majoritária, o que não significa, em absoluto, que não se possa transferir lucros para coligadas no exterior por meio de superfaturamento em importação de insumos de menor participação no custo total do produto. A título ilustrativo, vejamos que, se o preço líquido de venda for, no mínimo, 60% superior ao custo total, desde que o custo do insumo importado não ultrapasse 40% do custo total, não haverá ajuste de preços de transferência. Por exemplo, desde que o preço líquido de venda do automóvel seja, no mínimo, 60% superior ao custo total (insumos importados mais valor agregado), os pneus podem ser importados da coligada no exterior por até 40% do custo total do automóvel que nenhum ajuste de preços de transferência seria gerado relativo a este item. Logicamente, que tal exegese não é a melhor, pois ela anula a finalidade da norma, bastando para tal que se manipule apenas esses dois fatores.

Importante também lembrar que a norma de preços de transferência não visa conceder benefícios fiscais nem estimular a produção nacional, pois o seu objetivo é apenas impedir a transferência de bases tributárias para outras jurisdições, pelos diversos motivos que levam os contribuintes a fazê-lo, inclusive para reduzir carga tributária.

O vetusto, mas nunca esquecido, ensinamento de Carlos Maximiliano professava que: “A palavra é um mau veículo do pensamento; por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta sempre margem para conceitos e dúvidas; a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude; sob um só invólucro verbal se conchegam e escondem várias idéias, valores mais amplos e profundos do que os resultantes da simples apreciação literal do texto” (in *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, ed. Forense, 17ª ed., p. 36).

Com esse pensamento, afasto também uma segunda linha interpretativa que se contrapõe à do Fisco, a qual se prende ao conteúdo literal (gramatical) do inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96, para sustentar que o valor agregado deve ser diminuído do resultado da aplicação do percentual de 60% sobre o preço líquido de venda ( $PP = PLV - 60\% PLV - VA$ ). Ocorre que as duas linhas interpretativas tomam como plenamente definido na norma legal o método de cálculo pelo qual seria excluído o “valor agregado no País” do preço parâmetro, o que não é verdade.

Assim, a questão posta reside em saber se da expressão “diminuídos... do valor agregado no país” poderia o exegeta concluir que deveria ser levado em conta, para aplicação do percentual de 60%, a parcela do preço líquido de vendas proporcional à participação do insumo importado sobre o custo total. Entendo que sim, pois a proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 é uma interpretação que atende o critério da:

a) razoabilidade, pois é mais conforme com o espírito de uma norma (art. 18, II, da Lei 9.430/96) que visa o controle de preços de transferência na importação, garantindo um tratamento isonômico de contribuintes que se encontrem na mesma situação;

b) adequação, pois não cabia ao legislador pormenorizar, em texto de lei, o método de cálculo do preço parâmetro, bastando que desse contornos legais, os quais são observados pela IN 243/02; e

c) necessidade, pois retificou a equivocada interpretação dada pela IN SRF 32/01, aperfeiçoando o método de cálculo do PRL60, de forma a permitir o controle de preços de transferência quando mais de um insumo importado estiver compondo o produto final vendido.

Vale trazer à colação o seguinte julgado que também sustenta a legalidade da IN SRF 243/02, *in verbis*:

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

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

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

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

4. Apelação improvida. (AMS 17381 - Processo nº 2003.61.00.017381-4/SP, TRF/3ª Região).

Em razão do exposto, nego provimento ao recurso também nesse ponto.

## DOS CONSECUTÓRIOS LEGAIS

Deixo de apreciar as questões relativas a: inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada e inaplicabilidade da taxa Selic no cálculo dos juros de mora, por serem pontos de defesa que contrariam Súmulas deste Colegiado, a saber:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Por último, tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada sobre o lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator