



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

**Processo nº** 16561.720074/2012-92  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-002.296 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** WYETH INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

1 - Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de “blisterização” não se caracteriza como específico processo de “produção” a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea *d*, item 2 da Lei 9.430/96.

2 - Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção.

3 - Mesmo que o Regime Especial conceda benefício de crédito presumido para o PIS/COFINS, a incidência de tais contribuições nas operações em apreço ainda continuam a existir, motivo pelo qual, devem ser deduzidos do preço-parâmetro para o computo do preço de transferência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer a apuração do ajuste de preços de transferência pelo método PRL 20. Vencido o Conselheiro Luis Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

**Leonardo de Andrade Couto - Presidente.**

Processo nº 16561.720074/2012-92  
Acórdão n.º **1402-002.296**

**S1-C4T2**  
Fl. 929

---

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Goncalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão que decidiu manter integralmente as exigências descritas no Auto de Infração.

### Resumo dos fatos:

No cálculo dos preços de transferência, a Recorrente optou pelo método PRL20 para todos os produtos importados da vinculada. (comprimidos-medicamentos).

A D. Fiscalização, entendeu que os medicamentos importados relacionados às fls. 624/625, sofreram algum tipo de agregação de valor, de modo que deveriam ter seus preços de transferência apurados com a adoção do método PRL60.

Partindo desta premissa, a Fiscalização recalculou, utilizando também o método PRL20, os preços de transferência dos produtos importados que considerou, de fato, prontos para a revenda (fls. 621/622, 631 e 634), não apurando qualquer ajuste tributável.

Também não apurou ajustes para os produtos importados que ora eram destinados para revenda (PRL20) e ora eram usados como insumo na produção (PRL60), para os quais efetuou uma ponderação de cada um dos preços-parâmetro obtidos pela quantidade revendida ou pela quantidade consumida na produção (PRL ponderado,  $PRL20/60$ ), conforme fls. 633.

Dessa forma, a presente autuação restringe-se aos produtos relacionados à fl. 634, para os quais a Recorrente utilizou o método PRL20, desqualificado pela Fiscalização, que recalculou os preços de transferência utilizando o método PRL60, com os procedimentos determinados pela IN SRF nº 243/2002.

A impugnante contesta a desqualificação do método PRL20 e a utilização da IN SRF nº 243/20002.

A Recorrente alega a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem se sujeitar ao método PRL20 e quais devem se sujeitar ao PRL60, ou seja, contesta a legalidade do § 9º do artigo 12º IN SRF nº 243/2002 (que veda a utilização do método PRL20 quando há agregação de valor ao produto importado).

Cumprido observar, ainda, que a Fiscalização, no cálculo dos preços-parâmetro, deduziu valores a título de PIS e COFINS, procedimento este também contestado pela Recorrente.

A Recorrente, no entanto, alega que não efetuou essa dedução, pois para "os produtos enquadrados nesta categoria, há o crédito presumido do PIS e COFINS, de acordo com o artigo 3 da Lei 10.147/00".

Alega a ilegalidade da multa aplicada e a impossibilidade da Taxa SELIC.

Conforme muito bem relatado no v. acórdão recorrido a Fiscalização apurou os seguintes fatos:

*Na DIPJ/2008 (ano-calendário de 2007), a empresa apontou na Ficha 32 que não houve necessidade de ajustes de preços de transferência na importação (fls. 553/601).*

*Assim, não adicionou ao lucro líquido do exercício qualquer valor a título de ajuste de preço de transferência, conforme se verifica na Ficha 09A da DIPJ (fl. 531).*

*Os cálculos apresentados pela empresa à fiscalização (fls. 32/35) reiteram que não houve ajuste devido na importação conforme informado na Ficha 32.*

*As memórias de cálculo do preço de transferência apresentadas pela empresa mostram que ela optou pelo método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%) para todos os produtos.*

*Entretanto, a fiscalização verificou que alguns dos produtos ajustados pelo método PRL20 deveriam ter sido ajustados pelo método PRL60 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 60%).*

***Do preço praticado na importação.***

*Os valores dos preços praticados apurados pela empresa, foram todos validados pela fiscalização e podem ser utilizados tanto para o método PRL20, quanto para o PRL60. O Demonstrativo de apuração Preço Praticado PRL (Anexo 1) traz estes valores.*

***Do preço parâmetro – método PRL 20.***

*Após as análises de todas as informações prestadas pela empresa, a fiscalização verificou que os produtos relacionados às fls 621/622 eram produtos importados de pessoas vinculadas prontos para a revenda, os quais teriam seus preços de transferência apurados com a adoção do método PRL20, de acordo com o determinado no artigo 12, inciso IV, alínea "a", da IN SRF nº 243/2002.*

*A empresa entregou demonstrativo de cálculo do preço-parâmetro no arquivo "Calculo 2007 PRL 20" (fls. 34/35). Os registros das vendas, assim como o resumo, estão no arquivo "Vendas Jan a Dez 2007 Acumulado" (fls. 46/120).*

*A fiscalização verificou que, em alguns casos, o valor deduzido dos tributos incidentes sobre as vendas, referente às contribuições do PIS e da COFINS, eram nulos. Questionada (fl. 128), a empresa alegou (fl. 142) que nestes casos os produtos pertencem a uma lista positiva:*

*"Para os produtos enquadrados nesta categoria, há o crédito presumido do PIS e COFINS, de acordo com o artigo 3º da Lei 10.147/00".*

*No entendimento da fiscalização, ao aderir ao referido regime especial da Lei nº 10.147/2000, a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido; portanto, continua a incidência das contribuições.*

*Conforme previsto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, devem ser deduzidos todos os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas.*

*Assim, foram calculadas as contribuições do PIS e da COFINS para todas as vendas dos medicamentos.*

*Analizando o DACON Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (fls. 616/618), dos meses de janeiro a dezembro de 2007, a fiscalização verificou que a empresa demonstrou os cálculos das contribuições, sendo que na Ficha 09A Cálculo da Contribuição para o PIS Alíquotas Diferenciadas declarou a alíquota de 2,10% e na Ficha 19A Cálculo da Contribuição da COFINS Alíquotas Diferenciadas declarou a alíquota de 9,90%.*

*Com base nas informações apresentadas pela empresa foram apurados os preços-parâmetro de cada um dos produtos revendidos, deduzindo-se o valor das contribuições do valor das vendas.*

*Utilizando o demonstrativo de vendas que a empresa elaborou para cada produto importado, informando o valor bruto e as deduções dos tributos incidentes sobre as vendas, já incluída a correção efetuada no PIS e na COFINS, obteve-se novo valor líquido. Foi excluída desse valor a margem de lucro de 20%, calculada sobre o valor bruto. O resultado foi dividido pela quantidade vendida, encontrando-se assim o preço-parâmetro unitário, conforme se observa no Demonstrativo de apuração Preço Parâmetro PRL 20% (Anexo 2).*

***Do preço-parâmetro – método PRL60.***

*Após a análise de todas as informações prestadas, a fiscalização que os medicamentos importados relacionados às fls. 624/625 sofreram algum*

*tipo de agregação de valor, como troca de embalagem, acondicionamento, por exemplo. Por isso, devem ter seus preços de transferência apurados com a adoção do método PRL60, de acordo com o determinado no artigo 12, inciso IV, alínea "b", da IN SRF nº 243/2002.*

*Está detalhado no artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002 o procedimento que deve ser adotado para cálculo do PRL60.*

*A empresa foi intimada a informar qual o percentual de participação do item importado no custo total do produto. Após diversas correções, a empresa entregou a planilha final com os dados utilizados nesta fiscalização (fl. 363).*

*Foram calculadas, para todas as vendas dos medicamentos, as contribuições do PIS e da COFINS, conforme já detalhado.*

*Não foram consideradas para cálculo do preço-parâmetro as saídas para remessa de amostra grátis (CFOPs 5911 e 6911).*

*Obteve-se, assim, o preço-parâmetro, conforme se Demonstrativo de apuração Preço Parâmetro PRL 60% (Anexo 3).*

#### **Do preço-parâmetro – métodos PRL20 e PRL60.**

*Para os produtos importados que tiveram as duas destinações, ou seja, ora destinados para revenda e ora usados como insumo na produção, foi utilizado o método PRL com margem de 20% (PRL20) para os quantitativos destinados à revenda e margem de 60% (PRL60) para os quantitativos destinados à produção, utilizando-se as sistemáticas descritas nos itens “DO PREÇO-PARÂMETRO*

*MÉTODO PRL20” e “DO PREÇO-PARÂMETRO MÉTODO PRL60”. Dessa forma, obtém-se mais de um preço-parâmetro, em decorrência da destinação.*

*Conforme pode-se depreender das normas de preços de transferência, para cada insumo importado corresponde um único preço-parâmetro.*

*Desse modo, deve-se fazer a ponderação de cada um dos preços-parâmetro obtidos pela quantidade consumida na produção ou pela quantidade revendida.*

*Obtém-se, assim, o preço-parâmetro unitário, conforme Demonstrativo de apuração Preço Parâmetro PRL 20% e 60% (Anexo 4).*

#### **Da apuração dos ajustes.**

*A apuração dos ajustes de preço de transferência dos produtos importados para revenda foi feita pela empresa comparando-se o preço praticado com o preço-parâmetro, cabendo ajuste nos casos em que este último foi inferior ao preço praticado, observada a margem de divergência de 5% prevista no artigo 38 da IN SRF 243/2002.*

*Conforme se verifica do Demonstrativo Resumo às fls. 32/35, não foram feitos ajustes pela empresa referentes ao método PRL20.*

*Com os valores dos preços praticados apurados pela empresa e utilizando os novos valores dos preços-parâmetro, apurados pela fiscalização, foram refeitos os cálculos dos ajustes, encontrando-se o valor total de ajuste de R\$ 17.862.982,91, conforme consta do Anexo 5 Demonstrativo de apuração do ajuste calculado.*

**Do cálculo do consumo.**

*Nos cálculos efetuados pela fiscalização, foram utilizados os dados fornecidos pela própria contribuinte.*

*Dos ajustes a serem efetuados.*

*A tabela de fl. 628 demonstra as mercadorias importadas de pessoas vinculadas que apresentaram preços praticados superiores aos preços-parâmetro, apurando-se ajuste total no montante de R\$ 17.862.982,91, a ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*Reitera-se que a contribuinte, conforme a DIPJ/2008, não adicionou ao lucro líquido do exercício qualquer valor a título de ajuste de preço de transferência.*

**Dos lançamentos.**

*Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2007:*

*[...]*

**DA IMPUGNAÇÃO**

*Cientificada dos lançamentos em 30/08/2012 (fls. 637/644), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 28/09/2012, a impugnação de fls. 652/677, alegando, em síntese, o seguinte:*

**Dos fatos.**

*A fiscalização lavrou o presente Auto de Infração contra a contribuinte, apontando que no ano-calendário de 2007:*

- a contribuinte teria indevidamente efetuado o cálculo do preço-parâmetro de produtos importados para a revenda por meio do método PRL20, quando, na verdade, deveria ter utilizado o método PRL60, uma vez que tais bens, por estarem sujeitos à industrialização local, seriam insumos utilizados na produção; e*
- com relação à importação de insumos, sujeita ao PRL60, a contribuinte não teria efetuado o cálculo do preço-parâmetro segundo a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002.*

*Todavia, a contribuinte entende que a exigência fiscal não deve prosperar, já que, conforme restará adiante demonstrado, efetuou os ajustes previstos nas regras de preços de transferência em conformidade com o que prevê a legislação.*

**Do método PRL20 Aplicação a produtos revendidos.**

*Alega a fiscalização que a contribuinte teria indevidamente efetuado o cálculo do preço-parâmetro de produtos importados para a revenda por meio do método PRL20, quando, na verdade, deveria ter utilizado o método PRL60, uma vez que tais bens, por estarem sujeitos à industrialização local, seriam insumos utilizados na produção.*



*Entretanto, e como se passará a expor, os produtos importados são revendidos sem que sejam submetidos a quaisquer processos de industrialização, mas tão somente de acondicionamento (conforme sintetizado à fl. 656), de modo que a reclassificação pela fiscalização do método de preços de transferência aplicável a tais produtos foi equivocada, devendo, portanto, ser mantida a aplicação do método PRL20.*

### **Das ilegalidades da IN SRF nº 243/2002**

*Cumpre notar que além da ilegalidade na fórmula de cálculo trazida pela IN SRF nº 243/2002, que será exposta a seguir, esta também excede dos limites da legalidade no que tange à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem se sujeitar ao método PRL20 e quais devem se sujeitar ao PRL60.*

*Ao passo que a lei estabelece a aplicação do método PRL20 não só aos casos de simples revenda, mas a todos os demais em que os bens importados não sejam aplicados à produção, o normativo promove a sutil troca do trecho “demais hipóteses” por “hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos”.*

*Ademais, o § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 inova ao limitar a aplicação do método PRL20 às situações em que não haja “agregação de valor” aos bens importados.*

*O conceito de “agregação de valor” não está previsto na lei, que não traz este tipo de limitação à aplicação do método PRL20. Ora, todo produto final importado tem um valor agregado no Brasil para que seja possível sua venda no País (a exemplo de embalagens que devem ser em português). De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o método PRL60 será obrigatório somente quando os bens importados forem aplicados à “produção”.*

*Do conceito de “produção” A definição do termo “produção” é essencial para a determinação da aplicação do método PRL20 ou PRL60.*

*O conceito de produção não significa a promoção de qualquer alteração em qualquer dos aspectos de determinado bem, mas sim a transformação de um bem em outro bem. Cumpre lembrar que o termo utilizado pela Lei nº 9.430/96 e na IN SRF nº 243/2002 é “produção” e não “industrialização”. Diferentemente do termo “industrialização”, que é definido na legislação do IPI, não há na legislação tributária definição do termo “produção”.*

*Em não havendo a aplicação do produto importado na produção de outro produto, é claro que o conceito de revenda, em casos de mero acondicionamento, continua a ser aplicado aos produtos importados que mantenham suas características essenciais. Esse entendimento encontra respaldo também na mais elevada doutrina.*

*A fim de solucionar qualquer eventual controvérsia, a própria Receita Federal, por meio da seção “Perguntas e Respostas” disponibilizada em seu endereço virtual, entende correto o uso do PRL20 em casos de acondicionamento.*

*Nesse sentido, vale lembrar que o único exemplo dado pela fiscalização acerca dos processos de agregação de valor utilizados pela*



*contribuinte, que dariam ensejo à aplicação da metodologia do PRL60, seria o acondicionamento.*

*Portanto, não há de que se falar em vedação à utilização do PRL20 no caso em tela, visto tratar-se da simples revenda de bens importados adquiridos de partes vinculadas.*

#### **Da metodologia e cálculo do PRL60.**

*Ainda que se entenda que a impugnante devesse adotar, ao invés do método PRL20, o método PRL60, deve-se ressaltar que a fiscalização fez os cálculos para a aplicação de tal método com base na IN SRF nº 243/2002, a qual, no entanto deve ser afastada, tendo em vista sua patente e reconhecida ilegalidade, conforme a seguir exposto.*

*Do cálculo realizado pela fiscalização Examinando os cálculos realizados pela fiscalização, é fácil perceber que há uma série de elementos que não constam do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e que provocam um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis.*

*Há introdução de uma série de elementos no cálculo do PRL60 por meio da IN SRF nº 243/2002, tornando-o mais oneroso ao contribuinte ao majorar os ajustes tributários.*

#### **Da majoração de base de cálculo realizada pela IN SRF nº 243/2002.**

*A IN SRF nº 243/2002, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do método PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/2000, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência.*

*A sistemática da IN 243/02 claramente não segue os parâmetros estabelecidos pela Lei 9.430/96, alterada pela Lei 9.959/00, 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.*

*E não se diga que a Lei 9.430/96 permite interpretação divergente. Afinal, falta base legal à IN SRF nº 243/2002 para restringir o conceito de preço líquido de revenda.*

*Ademais, a IN SRF nº 243/2002 não encontra também base legal quando determina a aplicação da margem de lucro de 60% sobre o valor proporcionalizado entre o custo do insumo importado e o custo total do bem.*

*Os ajustes determinados pelas regras de preços de transferência são diretamente agregados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo consequências imediatas na determinação do montante do débito fiscal do contribuinte. Nesse sentido, pode-se concluir que a alteração no modo de cálculo do método PRL modifica o próprio critério de determinação da base de incidência tributária. Tal modificação jamais poderia ser introduzida por uma Instrução Normativa, que é norma secundária de direito tributário.*

*De acordo com disposto no artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

***Da impossibilidade de majoração da base de cálculo de tributo por instrução normativa***

*Consoante ao acima exposto, recentes julgados (docs. nºs 5 e 6, ementas reproduzidas à fl. 668) prolatados pelo CARF ratificaram a ilegalidade do artigo 12 da IN SRF nº 243/02, no que dispõe sobre a interpretação do método PRL60, por estar em desacordo com o preceito da Lei nº 9.430/96 (o primeiro deles, a propósito, envolvendo empresa do mesmo grupo econômico da impugnante).*

*Corroborando com essa argumentação, estudo preparado para empresa do grupo da impugnante (doc. nº 7) demonstra que, por adotar um critério diferente daquele previsto em lei, a IN SRF nº 243/2002 extrapolou sua função de disciplinar a lei:*

*Deste modo, por mais essa razão, é evidente a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e adequado o procedimento da impugnante em atender o disposto na Lei nº 9.430/96, em detrimento do disposto no normativo secundário.*

***Da MP nº 478/2009, da Lei nº 12.715/2012 e o reconhecimento expresso da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002***

*É tão flagrante a falta de fundamento legal do cálculo do método PRL60 introduzido pela IN SRF nº 243/2002, que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a MP nº 478/2009 e, recentemente, a MP nº 563/2012, recém convertida na Lei nº 12.715/2012.*

*A Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, preparada por aquele órgão, reconheceu expressamente que as alterações no critério de cálculo da sistemática dos preços de transferência previstos na Lei nº 9.430/96 visavam "instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa", e assim "reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado", o que se reporta diretamente à questão ora enfrentada.*

*A MP nº 478/2009 não foi convertida em lei e, portanto, a MP nº 563/2012 foi editada e, diferentemente de sua antecessora, convertida na Lei nº 12.715/2012. Novamente, o texto a respeito do método PRL é praticamente uma cópia das disposições da IN SRF nº 243/2002 (e bem diferente da Lei nº 9.430/96), apenas com mudança na margem de lucro.*

*A MP nº 478/2009 e a Lei nº 12.715/2012 visam legalizar a forma de cálculo atualmente prevista apenas em instrução normativa. São, portanto, importantes indicativos da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e, por consequência, do presente lançamento, realizado com base nessas disposições.*

***Da indevida dedução de PIS e COFINS.***

*A fiscalização contesta a não dedução do PIS e da COFINS pela contribuinte na apuração dos preços-parâmetro, argumentando que "ao aderir ao referido regime especial [da Lei nº 10.147/2000], a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido; portanto, continua a incidência das contribuições".*

*No entanto, não procede essa argumentação da fiscalização.*

*O valor deduzido a título de PIS e COFINS era nulo porque os produtos em questão estão sujeitos ao regime introduzido pela Lei nº 10.147/2000, que concede um crédito presumido mediante a aplicação das mesmas alíquotas de PIS e COFINS incidentes (ou seja, 2,1% e 9,9%, respectivamente).*

*Referido crédito presumido é concedido justamente "visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária" (artigo 3º da Lei nº 10.147/2000). Ou seja, esse regime especial tem por propósito a redução nos preços desses medicamentos.*

*A Lei nº 10.147/2000 procurou desonerar determinadas operações envolvendo medicamentos estratégicos, por meio da outorga de um crédito presumido de PIS e COFINS para as empresas farmacêuticas, no mesmo montante das operações tributadas que envolvam produtos descritos no Decreto nº 3.803/2001 (Lista Positiva).*

*Por conta da existência de crédito presumido, a incidência de PIS e COFINS é equivalente à alíquota zero. Não há pagamento de PIS e COFINS para medicamentos na "Lista Positiva".*

*A redução dos tributos incidentes para fins de cálculo de preço de transferência visa determinar o preço efetivo dos produtos, desconsiderando, portanto, a incidência de tributos locais. A determinação do preço deve desconsiderar a carga tributária local. Como visto, no presente caso, a carga tributária é zero, não havendo, portanto, que se falar em dedução de PIS e COFINS.*

*Ao diminuir o preço dos medicamentos por tributos que não representam carga tributária, o Fisco criou preços de venda fictícios e significativamente inferiores ao preço de venda efetivamente praticado pela contribuinte (que como demonstrado acima, em decorrência do crédito presumido não conta com a carga do PIS e da COFINS), gerando, conseqüentemente, um ajuste abusivo.*

*No presente caso, não há que se incluir o PIS e a COFINS quando da saída da mercadoria, visto que não representam carga tributária.*

*Cumpre notar que a MP nº 563/2012 houve por bem alterar a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, excluindo o termo "incidente" para evitar interpretações errôneas como a feita no presente caso.*

*Nesse sentido, resta clara a inaplicabilidade da dedução do PIS e da COFINS incidentes na venda dos medicamentos pela contribuinte, sem a consideração, e conseqüente adição, do crédito presumido concedido.*

Alega que a multa aplicada, contraria o artigo 150 da Constituição Federal e contesta a aplicação da Taxa Selic no computo dos créditos exigidos.

A DRJ, por sua vez, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o Auto de Infração, nos seguintes termos:

*A impugnante contesta a desqualificação do método PRL20 e a utilização da IN SRF nº 242/20002.*

*Cumpre observar, ainda, que a fiscalização, no cálculo dos preços-parâmetro, deduziu valores a título de PIS e COFINS, procedimento este também contestado pela impugnante.*

*Da desclassificação do método PRL20*

*Da agregação de valor – Vedação de utilização do método PRL20 pela IN SRF nº 243/2002*

*Dispõe o artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002 que:*

*“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.*

*(...)” (grifei).*

*Dessa forma, tendo havido agregação de valor aos itens importados, antes de eles serem vendidos, fica vedada a utilização do método PRL20.*

*A impugnante alega a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem se sujeitar ao método PRL20 e quais devem se sujeitar ao PRL60, ou seja, contesta a legalidade do § 9º do artigo 12 IN SRF nº 243/2002 (que veda a utilização do método PRL20 quando há agregação de valor ao produto importado).*

*Ocorre que às Delegacias de Julgamento não cabe apreciar questões acerca da eventual ilegalidade das instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal – SRF (atual Secretaria da Receita Federal de Brasil – RFB), pois, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo (através da edição de regras administrativas, como a referida instrução normativa), deve limitar-se a aplicar as disposições ali contidas, sem*

*emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

#### ***Da análise específica dos itens autuados***

*Conforme se observa no documento de fl. 363 (no qual a contribuinte informa qual o percentual de participação do item importado no custo total do produto) e no Anexo 3 (fl. 632, cálculo dos preços-parâmetro segundo o método PRL60 relativos aos itens importados para os quais a fiscalização desclassificou o método PRL20 adotado pela contribuinte), em nenhum desses itens a sua participação no produto final é igual a 100% (o que configuraria uma revenda pura).*

*Nenhum deles foi revendido diretamente, de modo que, evidentemente, tiveram que se submeter a algum processo (vide fl. 656) antes de serem vendidos, proporcionando a agregação de algum valor a eles, para se obter cada um dos produtos finais comercializados.*

*Destaque-se que o § 9º do artigo 12 IN SRF nº 243/2002 não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.*

*Com relação à colocação de embalagem, há que se destacar que o “Perguntas e Respostas” da DIPJ/2008 (pergunta/resposta nº 41 do Capítulo XIX) dispunha, de fato, que nos casos de acondicionamento e reacondicionamento não há a produção de outro bem, sendo possível a adoção do método PRL20.*

*Essa disposição, no entanto, não respalda o procedimento adotado pela contribuinte, porque a ação da contribuinte sobre os citados itens não se restringiu a simples acondicionamento/reacondicionamento que, na definição do artigo 4º, inciso IV, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI), destina-se apenas ao transporte da mercadoria.*

#### ***Da conclusão***

*Dessa forma, improcedem as alegações da impugnante contrárias à desconsideração, no caso em tela, do método PRL20 e a adoção do método PRL60.*

#### ***Do cálculo do método PRL60 segundo a IN SRF nº 243/2002.***

*Para o cálculo dos ajustes pelo método PRL60 foi aplicada a sistemática prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos.*

*A impugnante, porém, alega que a referida instrução normativa inovou com relação à lei, ao introduzir elementos no cálculo do PRL60 que não estão previstos no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, violando, portanto, o princípio constitucional da legalidade.*

*Ocorre que, conforme já mencionado, às Delegacias de Julgamento não cabe apreciar questões acerca da eventual ilegalidade das instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal – SRF (atual Secretaria da Receita Federal de Brasil – RFB), devendo se limitar a aplicar as disposições ali contidas, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

*Quanto à alegação de que a própria RFB teria reconhecido a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, esta deve ser rechaçada, pois não*

*há nenhum ato normativo expedido pelas autoridades administrativas nesse sentido.*

*Por fim, cumpre observar que as decisões do CARF, como as citadas pela impugnante, não vinculam as Delegacias de Julgamento.*

*Dessa forma, improcedem as alegações da impugnante contrárias à aplicação da sistemática prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 para o cálculo dos ajustes pelo método PRL60.*

***Da dedução do PIS e da COFINS na apuração dos preços-parâmetro***

*No método PRL (tanto PRL20, quanto PRL60), uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço-parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (entre eles, o PIS e a COFINS), nos termos do artigo 18, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, in verbis:*

*[...]*

*A contribuinte, no entanto, em alguns casos, não efetuou essa dedução, alegando que “Para os produtos enquadrados nesta categoria, há o crédito presumido do PIS e COFINS, de acordo com o artigo 3o da Lei 10.147/00”.*

*A referida Lei nº 10.147/2000 (com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 10.548/2002 e 10.865/2004) dispõe, em seus artigos 1º e 3º, que:*

*[...]*

*Ocorre que, como bem argumenta a fiscalização, “ao aderir ao referido regime especial [da Lei nº 10.147/2000], a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido; portanto, continua a incidência das contribuições”.*

*De fato, a incidência do PIS e da COFINS continua existindo, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, sendo essas contribuições calculadas mediante a aplicação, respectivamente, das alíquotas de 2,1% e 9,9%, conforme consta, inclusive, no DACON Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Ficha 09A Cálculo da Contribuição para o PIS Alíquotas Diferenciadas e Ficha 19A Cálculo da Contribuição da COFINS Alíquotas Diferenciadas) apresentado pela contribuinte.*

*Diante dessa incidência, é imperioso deduzir essas contribuições da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço-parâmetro, nos termos do já mencionado artigo 18, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96.*

*O benefício previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido (§ 1º, item II, do referido artigo 3º), recolhendo menos aos cofres públicos, acarretando, assim, a mencionada redução da carga tributária.*

*Ao contrário do que entende a contribuinte, esse benefício não tem nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência, que se prestam a outra finalidade, ou seja, a de verificar se os preços pelos quais a contribuinte importou (como no caso em tela) ou exportou produtos de para empresas a ela vinculadas divergem do preço de*



*mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.*

*Deixar de deduzir o PIS e a COFINS na apuração dos preços-parâmetro implicaria uma diminuição do ajuste a título de preços de transferência, equivalente a uma exclusão do crédito tributário, configurando uma interpretação extensiva desse benefício, violando-se o disposto do artigo 111 do CTN, in verbis:*

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II outorga de isenção;*

*III dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias” (grifei).*

*Dessa forma, improcedem as alegações da contribuinte contrárias à dedução do PIS e da COFINS na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL60, efetuada, corretamente, pela fiscalização, conforme Demonstrativo de apuração Preço Parâmetro PRL 60% (Anexo 3).*

Manteve a multa e os juros nos termos do Auto de Infração.

Inconformada com o v. acórdão, a contribuinte interpõe Recurso Voluntário, repisando os mesmos argumentos e requerendo o cancelamento do restante dos créditos mantidos.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves

O Recuso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos processuais previstos em lei, motivo pelo qual, merece ser admitido.

O cerne da questão, se fundamente em determinar se a blisterização dos comprimidos, sua colocação em caixas de papelão e ulterior adição da bula consiste em mais uma etapa do processo produtivo, como defende a D. Fiscalização, ou se trata de mero acondicionamento uniforme em quantidades usadas para fins terapêuticos, sem que haja qualquer processo de transformação ou alteração de suas características originais, não configurando produção ou industrialização, como entende a Recorrente.

Este E. Carf já se pronunciou em casos parecidos (para não dizer análogos) e deixou consignado o entendimento de que o mero acondicionamento em caixas de papelão com adição da bula não consiste em processo produtivo ou de industrialização, podendo ser aplicado o método PRL-20 para o ajuste do preço de transferência aos comprimidos que a Recorrente importa de suas vinculadas.

Ou seja, quando o processo é mera revenda das mercadorias ou produtos, a legislação determina a aplicação do método PRL-20, nos termos do artigo 18º da Lei 9.430/96.

No presente caso, entendo que assiste razão a Recorrente ao aplicar o método PRL-20. Vejamos.

A respeito das operações praticadas pela Recorrente e consideradas pela D. Fiscalização, relevante se faz o destaque de que, tanto os argumentos apresentados pelas próprias autoridades fiscalizadoras, quanto a Recorrente, apontam que na importação de produtos advindos de empresas a ela ligadas, na forma de comprimidos a granel, à contribuinte impõe-se a necessidade de alteração da forma de apresentação do produto, referente à colocação em blísteres e caixas (embalagens primária e secundária).

Analisando todas as considerações apresentadas, e, de acordo com as normas regentes da matéria, entendo, com a devida vênia, que assisti razão à Recorrente, tendo em vista que, conforme restou amplamente demonstrado nos autos, não se trata, de forma alguma, em qualquer processo de alteração do produto final comercializado, mas sim, apenas e tão somente de procedimento voltado ao atendimento de normas internas aplicadas à comercialização específica do produto importado, que, em absolutamente nada, representa alteração em sua substância.

Nessa linha, de acordo com os argumentos trazidos pela Fiscalização entendo que, na linha destacada pelas respostas de consultas trazidas pela Recorrente, e, ainda, de acordo com os argumentos por ela mesma apresentados, a introdução dos referidos comprimidos (importados à granel) em embalagens exigidas pela vigilância sanitária brasileira não pode, de forma alguma, ser considerada como procedimento de produção, agregando valor ao produto, a ponto de exigir a aplicação da sistemática do indicado PRL60, da forma como pretende a D. Fiscalização.

Diante dessas razões, concluo pela impossibilidade de configuração, no caso em epígrafe, da hipótese de aplicação do produto importado na produção, da forma como apontado pelo art. 18º, II, 'd' da Lei 9.430/96, sendo, portanto, inaplicável a margem de lucro sob o percentual de 60% (sessenta por cento), da forma como pretendido pela Fiscalização, acarretando, portanto, na improcedência do lançamento desta parte do Auto de Infração ora analisado.

Meu entendimento de que o acondicionamento dos comprimidos em caixas de papelão (ou blisters) não caracteriza processo de industrialização ou outra etapa do processo produtivo, não é isolado e está balizado em jurisprudência exarada por este E. CARF/MF, conforme podemos verificar nas ementas abaixo colacionadas:

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

*Ano-calendário: 2006*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.*

*1 Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de "blisterização" não se caracteriza como específico processo de "produção" a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea d, item 2 da Lei 9.430/96.*

*2 Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto*

Processo nº 16561.720074/2012-92  
Acórdão n.º **1402-002.296**

**S1-C4T2**  
Fl. 945

*importado na produção. (Acórdão 1301.000.995 - 1 Turma Ordinária - 3 Câmara - 1 Seção).*

No mesmo sentido:

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

*Ano-calendário: 2006*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO.  
MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil. Recurso voluntário provido. (Acórdão 1402.001.238 - 2 TO - 4 Câmara - 1 Seção).*

### **Da dedução do PIS/COFINS do preço-parâmetro:**

Conforme o Termo de Constatação Fiscal, em alguns casos o valor deduzido dos tributos incidentes sobre as vendas, referentes ao PIS/COFINS, eram nulos.

Questionada a Recorrente (fl.128), alegou que estes produtos tinham benefício de crédito presumido de PIS/COFINS, nos termos do artigo 3º da Lei 10.147/00. (fl.142).

Segundo a Fiscalização, o regime especial apenas concede crédito presumido, porém a incidência do PIS/COFINS, continua, devendo ser deduzido todos os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, nos termos do inciso II do artigo 18º da Lei 9.430/96.

Pois bem.

Em relação alegação da Recorrente de que a Instrução Normativa 243/2002, inovou a lei ao introduzir elementos no cálculo que não estavam previstos no artigo 18º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, entendo que não se aplica a este tópico da autuação, eis que a diminuição dos impostos e taxas no método PRL/20 já estavam previstos na legislação antes da edição da instrução.

Ou seja, a dedução das contribuições do preço-parâmetro já existiam na legislação antes da edição da Instrução Normativa 243/2002, motivo pelo qual, torna-se desnecessário a análise da sua legalidade para o presente caso.

Sendo assim, a alegação da Recorrente de que o valor deduzido a título de PIS/COFINS era nulo porque os produtos em questão estão sujeitos ao regime da Lei nº 10.147/2000, que concede um crédito presumido mediante a aplicação das mesmas alíquotas das contribuições, não deve prosperar, devendo tais valores serem deduzidos das vendas.

O fato de alguns produtos serem albergados pelo benefício de crédito presumido, não significa que tais contribuições deixaram de incidir sobre determinadas operações, ou deixaram de existir, seriam imunes ou isentas, devendo sim, no meu entender serem deduzidas do preço-parâmetro pelo método PRL/20, conforme foi feito pela Agente Fiscal de Rendas, nos termos da legislação.

Sendo assim, entendo que os valores do Anexo 2 do Termo de Constatação devem ser mantidos.

Desta forma, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento, mantendo apenas a parte da autuação relativa a dedução do PIS/COFINS e cancelando a exigência dos demais créditos.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Luis Pagano Gonçalves- Relator.