



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

Processo nº 16561.720108/2014-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.417 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2017
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente MERIAL SAÚDE ANIMAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. EXAME NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, o que impede que se examinem eventuais violações pela norma legal a princípios constitucionais.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA INSRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade, mas define critério de interpretação e aplicação da lei, compatível com o disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRINCÍPIOS ATIVOS. ADIÇÃO DE ELEMENTOS INERTES, DILUENTES E ADITIVOS. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL60.

A adição de elementos inertes, diluentes e aditivos, pela indústria de farmacêutica, aos princípios ativos produz agregação de valor, atraindo a aplicação do método PRL60.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração do preço de transferência pelo método PRL60, devem ser adicionados ao preço praticado os valores de frete, seguro e o do Imposto de Importação, de modo a permitir a comparação do preço praticado com o preço parâmetro, no qual aquelas despesas já se encontram inseridas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que votaram pelo provimento integral.

(assinado digitalmente)
Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por Merial Saúde Animal Ltda., pessoa jurídica de direito privado já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 08-34.381 (fls. 768 a 793), da 3ª Turma da DRJ - Fortaleza, que negou provimento à impugnação, mantendo a integralidade do crédito tributário constituído contra a recorrente.

A infração colhida no lançamento foi a falta de ajustes (adições) ao lucro líquido decorrentes da aplicação das regras de preço de transferência aos custos incorridos nas aquisições, no exterior, de bens e de serviços, de pessoa vinculada.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 542 a 554), a autoridade lançadora afirmou que, nas importações do ano de 2009, sujeitas às regras de preço de transferência, o contribuinte adotara, no cálculo dos ajustes, o método Preço de Revenda Menos Lucro -PRL, utilizando-se, no entanto, da sistemática prevista na Instrução Normativa SRF nº 32/2001, embora, à época da ocorrência dos fatos, já estivesse em vigor a metodologia estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Os ajustes foram recalculados pela Fiscalização, aplicando-se a sistemática introduzida pela IN SRF nº 243/2002, do que resultou a exigência de crédito tributário de IRPJ e CSLL, acrescido de multa e juros de mora.

A contribuinte se insurgiu contra o lançamento, apresentando impugnação, à qual a DRJ - Fortaleza negou provimento, em acórdão cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA QUE REGULAMENTOU A MATÉRIA.

O contencioso administrativo não possui competência para a apreciação da alegação da inconstitucionalidade ou da ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, sendo dever do julgador, por expressa disposição legal, adotar o entendimento da RFB expresso em atos normativos regularmente editados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRINCÍPIOS ATIVOS. PRODUÇÃO DE MEDICAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DO MÉTODO PRL COM MARGEM DE LUCRO DE 20% (VINTE POR CENTO).

Para efeito de determinação do preço de transferência, a produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito "produção de outro bem", impossibilitando a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS PRATICADOS. INCLUSÃO DO FRETE. SEGURO E TRIBUTOS.

Não se deve levar em conta, na mensuração do preço praticado nas operações de importação realizadas perante pessoas vinculadas, situadas no exterior, o valor FOB, pois o correto é o valor CIF, que inclui o frete e o seguro, cujo ônus seja do importador, além dos tributos incidentes na importação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO REFLEXO OU DECORRENTE.

Mutatis mutandis, por se tratar de tributação decorrente, aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a mesma decisão que foi adotada, relativamente ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS E ESTUDOS DOUTRINÁRIOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE.

As decisões administrativas e judiciais, bem como os estudos doutrinários da lavra de consagrados autores não se enquadram no conceito de normas complementares à legislação tributária, ao teor do disposto pelo art. 100 do CTN, de modo que não possuem efeito vinculante relativamente ao contencioso administrativo.

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso, alegando, em síntese, os seguintes pontos:

a) A ilegalidade do art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, por ofensa à regra inserida no art. 97 do CTN; e das disposições contidas no art. 5º, inciso II; art. 37, *caput*; art. 84, inciso IV; art. 150, inciso I, todos da Constituição Federal. A referida instrução normativa, no entender da recorrente, ultrapassa o disposto no art. 18, inciso II, alínea "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996.

b) A inconstitucionalidade da Lei nº 9.430, por ofensa aos princípios constitucionais, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco e do livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único e art. 174, todos da Constituição).

c) O direito da recorrente de adotar o método PRL20, na apuração do preço parâmetro dos *princípios ativos* importados de pessoa jurídica vinculada.

d) O direito a que os valores de frete e seguro, e o do Imposto de Importação não integrem o **preço de aquisição** de bens, no exterior, de pessoa jurídica vinculada, para efeito de dedutibilidade do custo dos referidos bens, em comparação com o **preço-parâmetro**, apurado no Método PRL, razão pela qual, tais valores não poderiam ter sido incluídos no ajuste tributável apurado pelo Fisco.

A recorrente citou trabalhos doutrinários e julgados do antigo Conselho de Contribuintes, todos apontando a linha da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Especificamente nas importações de *princípios ativos*, empregados pela indústria farmacêutica, afirmou que, na hipótese de ser necessário efetuar ajustes de preço de transferência, o método adequado é preço de revenda menos lucro, com a margem de 20%

(PRL20), sendo imprópria a utilização da margem de 60% (PRL60) É que, em tais casos específicos envolvendo esse ramo de atividade, a produção de outro bem não implica, necessariamente, transformar ou a modificar a composição original do produto importado.

Insistiu a recorrente em que não há produção de outro bem, dizendo que produzir é dar nascimento, é criar, gerar, fabricar; o que não ocorre com os *princípios ativos*, pois a adição de simples elementos inertes, diluentes ou aditivos aos *princípios ativos* importados não gera produto novo. Os princípios ativos continuam a ser os mesmos, tal como inicialmente importados.

É a própria Lei nº 9.430 que fala, no art. 18, inciso II, alínea "d", item 1, em produção de outro bem. Assim, pequenos processos industriais de beneficiamento, recondicionamento e outras modalidades, que não alteram a natureza do bem, não impedem a utilização do PRL20.

Insurgiu-se também contra a inclusão dos valores de frete e seguro na determinação do *preço praticado*, ao argumento de que os valores de frete e seguro não podem ser incluídos, se pagos a pessoa não vinculada. Também questionou a inclusão no *preço praticado* do valor do Imposto de Importação.

Com esses fundamentos, pugnou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Inconstitucionalidade

A recorrente arguiu a inconstitucionalidade da Lei nº 9.430, por ofensa aos princípios constitucionais, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco e do livre exercício de atividade econômica.

Ao CARF não é dado exercer controle de constitucionalidade de lei. Nesse sentido dispõe de forma inequívoca o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar

de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 2, cujo enunciado afirma que o este Colegiado "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Ilegalidade do método PRL60 definido pela IN SRF nº 243/2002

A IN SRF nº 234/2002, no entender da recorrente, seria ilegal, pois, a pretexto de regular a aplicação do método PRL60, previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, teria ultrapassado os limites estabelecidos no próprio dispositivo legal, instituindo um critério em desacordo com a lei.

O art. 18 da Lei nº 9.430, na parte que trata especificamente do PRL60, contém imprecisões de redação (apontadas nas contrarrazões da PFN e em outros julgados do CARF) que acabam fazendo com que o texto comporte mais de uma interpretação igualmente válida. Tratando-se de lei a ser aplicada pela Administração, a esta caberia definir, dentre as várias interpretações possíveis, aquela que haveria de ser observada.

Não deve causar estranheza a existência de lei cujo texto se abra a mais de uma possibilidade interpretativa. "*A interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito.*" (Hans Kelsen. Teoria Pura do Direito)

Não deve igualmente ser causa de perplexidade o fato de a Administração, tendo escolhido uma determinada linha de interpretação ou critério de aplicação da lei, venha depois a adotar uma nova interpretação ou critério jurídico, desde que não o faça com efeito retroativo.

A Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, prevê expressamente essa possibilidade.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. (g.n.)

Tendo essas duas premissas como farol, passa-se a examinar o problema posto nos autos. A lei vigente ao tempo do fato gerador determinava, a fim de apurar o preço-parâmetro pelo método PRL60, que do preço de revenda fosse diminuído:

- 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 sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País.

Diante desse texto, a IN SRF 32/2001 determinava uma forma de cálculo do preço-parâmetro pela qual se excluíam os valores correspondentes aos descontos incondicionais, aos tributos incidentes sobre vendas, às comissões e corretagens, e o valor agregado, remanescendo como base de cálculo para se chegar ao preço-parâmetro o valor correspondente ao custo do bem importado e a margem de lucro de todo o produto.

IN SRF 243/2002, modificando o critério de cálculo, fez com que, ao se excluir o valor agregado, fosse com ele excluída a parcela da margem de lucro a ele correspondente. Vale dizer, a base sobre a qual incidiria a percentagem de 60% seria o valor do bem importado acrescido tão-somente da margem de lucro que lhe correspondesse.

Pela IN SRF nº 32, o percentual de 60% era aplicado sobre o valor do bem importado acrescido da margem de lucro de todo o produto, independentemente da maior ou menor relevância daquele insumo em face do produto final. Se o bem industrializado fosse, por hipótese, um automóvel e o produto importado fosse a tampa do acendedor de cigarros, a base sobre a qual se aplicaria a margem de 60% seria a soma daquele bem (tampa do acendedor de cigarros) com a margem de lucro de todo o produto (automóvel), caracterizando enorme distorção.

A IN SRF nº 243 veio eliminar essa distorção, fazendo com que ao excluir o valor agregado, fosse excluída também a parcela da margem de lucro a ele correspondente, de modo que, ao final, remanescesse a margem de lucro proporcional ao bem importado.

Há quem acuse esse critério de ser nocivo à economia do País e de acarretar outros problemas, inibindo a atividade empresarial. Essas considerações, por mais relevantes que sejam, situam-se em campo no qual não cabe ao CARF adentrar. O que compete este órgão julgador verificar é se o critério da IN SRF nº 243 é compatível com o texto legal.

A resposta a essa pergunta tem sido reiteradamente no mesmo sentido.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já se debruçou sobre essa matéria, decidindo pela legalidade da IN SRF nº 243, como se pode constatar, entre outros, pelo Acórdão nº 9101-002.417, de cujo voto condutor se extraem os fundamentos abaixo reproduzidos:

Em relação ao recurso da Fazenda, entendo que assiste-lhe razão porque não vislumbro a ilegalidade na referida IN. É que sejam as interpretações trazidas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal, dentre eles a IN SRF nº 243, de 2002, representam expressões matemáticas resultantes da interpretação feita pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, a leitura que a contribuinte faz do que dispõe o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que a sua interpretação dada ao comando, que representa uma dentre outras tantas possíveis, restando saber se essa sua interpretação traduz, efetivamente, o que desejou a Lei: que o **preço parâmetro**, obtido a partir de estabelecimento de métodos matemáticos, seja **aquele igual ao custo incorrido sem artificialismo**, não majorado por renda indevidamente transferida ao exterior, conforme se pode depreender da própria exposição de motivos da Lei:

(...)

Mas, analisando a leitura que a Contribuinte faz da lei em suas contrarrazões, tem-se que ela defende que:

i) a margem de lucro de 60% deveria ser aplicada sobre o preço líquido de venda total e não sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda; e

ii) que o desconto do valor agregado deveria ser da margem de lucro e não do preço líquido de venda.

Afirma, ainda, que "as duas etapas" de cálculo da IN SRF nº 243, de 2002, "obrigam que a lucratividade total do processo industrial seja de 60%", ferindo a intenção do legislador.

Pois bem, no que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN, não vislumbro qualquer ofensa ou extrapolação legal; pelo contrário, ela permite "isolar" o efeito do insumo importado, no custo, em relação a outros insumos que não foram importados de pessoas jurídicas vinculadas.

Ora, se o que se quer avaliar é se o insumo importado de pessoa ligada foi ou não majorado, no cômputo do custo, nada mais alinhado à intenção do legislador do que comparar o "efeito" do custo desse insumo sobre o custo total.

Passando-se às fórmulas matemáticas que traduzem a interpretação da aludida IN, é possível verificar que, ao contrário do que aduzido pela contribuinte, sequer houve majoração de base de cálculo. Isso porque:

i) se o limite de dedutibilidade que é o preço parâmetro, ora chamado de PP é igual ao Preço Líquido de Venda (PLV) deduzido da Margem de Lucro de 60%, tem-se:

$PP = PLV - \text{Margem de Lucro de } 60\%$, que pode ser simplificada (abstraindo-se, por enquanto, a discussão do valor agregado), já que a margem de lucro é um percentual sobre o PLV, nos seguintes termos:

$$PP = PLV - 0,6PLV = 0,4 PLV$$

ii) se a IN determina que se proporcionalize os custos dos insumos importados (CI), em relação ao custo total (CT), tem-se

$$PP = (CI/CT) \times 0,4 \times PLV$$

Se todos os insumos forem importados, $CI/CT = 1$, o que significa dizer que nada foi alterado e mais: que atingiu-se exatamente a *mens legis*, ou seja, o preço-parâmetro foi calculado sobre todas as operações com pessoas vinculadas.

Indo-se para o outro extremo, que seria uma quantidade mínima de insumos terem sido importados de pessoas vinculadas, o CI/CT será um valor bem pequeno, o que refletirá em uma redução no valor final do preço parâmetro. Mas entendimento diferente é que estaria equivocado, pois se não houvesse essa proporcionalização, o PP estaria "contaminado" com o custo dos insumos que foram agregados no Brasil, e não é isso, como já dito, que os ajustes de preço de transferência buscam.

Aliás, cumpre verificar que a referida e questionada proporcionalização até prescinde de ato normativo porque se a lei diz o preço parâmetro é determinado pela aplicação de uma margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado e, se não existe preço de revenda específico sobre esse produto importado, mas sim sobre um outro produto que foi produzido utilizando-se esse produto importado, a única forma possível para se calcular o "preço de revenda do produto importado", é proporcionalizando o preço de revenda total do produto produzido e, para tanto, é preciso usar o critério da relação de custos.

Em relação ao desconto do valor agregado, também não se pode dizer que a interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, extrapola ou fere a lei, pois, o entendimento da IN é o de que o valor agregado no Brasil tem que ser excluído do preço parâmetro porque, mais uma vez, o objetivo dos ajustes é neutralizar eventuais majorações de custos e despesas em operações com pessoas vinculadas, no caso, na importação.

E reconhecido que o ato legal padeceu da boa técnica legislativa, tanto que, na Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, trazida pela recorrente em seu recurso, porém interpretada por ela, equivocadamente, como um reconhecimento da ilegalidade da IN, o então Advogado-Geral da União, justifica as alterações trazida pela medida provisória como sendo com o intuito de reduzir a litigiosidade que a lei, e não a IN, causava. Assim, a tentativa de colocar em lei o texto da IN, não é um reconhecimento de ilegalidade na IN, mas sim uma forma de deixar a interpretação da lei menos susceptível a discussões judiciais ou mesmo no contencioso administrativo.

Mas é preciso deixar claro que a interpretação da lei buscada pela contribuinte, em que pese não evidenciar problemas de técnica legislativa, resulta em considerar que a lei trouxe um erro gramatical, senão vejamos:

i) o texto da lei, mais uma vez reproduzido, porém com destaques é:

(...)

ii) para deduzir, como quer a Contribuinte, o valor agregado da margem de lucro, ter-se-ia que admitir que a redação da lei seria: "e o valor agregado no País". Porém a redação é "e do valor agregado no País".

Portanto, de qualquer forma, é de se reconhecer que o texto não estava bem escrito. Mas, o fato é que esta interpretação buscada pela Contribuinte representaria mais uma distorção no que se pretende com os ajustes do preço de transferência, conforme se demonstra pela fórmula matemática que representa o que ela entende:

$$PP = PLV - 0,6 (PLV - VA) = PLV - 0,6PLV - 0,6VA = 0,4PLV + 0,6VA$$

Ou seja, o preço parâmetro seria 40% do preço líquido de venda acrescido de 60% do valor agregado. Assim, se o sujeito passivo agregasse muito valor ao produto no Brasil, o preço parâmetro poderia ser (sic) influenciado por esses valores, o que não tem a menor lógica, se o que se quer avaliar é justamente a influência dos valores transacionados com o exterior, em operações com pessoas vinculadas. Ora, mais uma vez, é óbvio que a intenção do legislador só pode ser buscada se se excluir o que foi agregado no país do preço parâmetro para que não haja a influência desses valores no limite de dedutibilidade; e isso só ocorre se a fórmula for, tal como preceitua a IN:

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

Neste sentido, esta CSRF já decidiu conforme diversos acórdãos que, a título de exemplo, cito o de nº 9101-002.321, de 3 de maio de 2016, da lavra do Cons. André Mendes de Moura, o acórdão 9101-002.175, de 27 de fevereiro de 2016, da lavra do Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. No âmbito das turmas ordinárias, faço destaques ao acórdão nº 1302-001.164, de 10 de setembro de 2013, da lavra do ex-conselheiro Eduardo de Andrade, que, de uma forma bastante exaustiva, fazendo uso inclusive de gráficos, demonstra a legalidade da IN ora guerreada.

No âmbito dos tribunais, a Fazenda Nacional colaciona em seu recurso posicionamentos recentes de Tribunais Regionais decidindo, de forma unânime, pela legalidade da mencionada IN, que considero oportuno transcrever:

(...)

TRF 3 - Processo nº 2003.61.00.006125-8/SP:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas

jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individualizado de cada bem, serviço ou direito importado. A parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares

praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clóvis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

5. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)

Portanto, tanto a proporcionalização quanto a exclusão do valor agregado para cálculo do preço parâmetro nos termos preceituados pela IN foram necessários para se atingir a finalidade da norma que é *"evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas"*, descabendo se falar, inclusive, que a IN obrigou que a lucratividade total do processo fosse de 60%, pois, o que ela fez foi excluir os efeitos dos valores agregados no Brasil, vez que o que estava sob análise eram os preços dos produtos praticados com as pessoas vinculadas no Exterior.

E preciso também deixar claro que não é a IN que fixou a margem de lucro de 60%, mas sim, a lei. Assim, descabido também o argumento de que a IN não funciona como instrumento de controle de preços se o contribuinte, de boa-fé, praticar uma margem de lucro de 60%.

Com esses fundamentos, afasta-se a arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Ajustes pelo PRL60 aplicáveis ao princípios ativos

Nesse ponto a recorrente questiona a validade da aplicação do PRL60 na apuração do preço parâmetro dos *princípios ativos* importados, ao argumento de que não haveria propriamente processo de industrialização, já que o produto permaneceria com as mesmas características, conservando as mesmas propriedades. O que é revendido, diz a recorrente, é o mesmo bem importado e, por isso, deveria ser aplicado o método PRL20 para o cálculo do preço de transferência.

O requisito para a aplicação do PRL60 não é a existência de um processo de industrialização *stricto sensu*, ou seja, aquele que se enquadra em uma das modalidades de industrialização, tal como previsto no Regulamento do IPI. A condição que torna aplicável o

método PRL60 é a existência de agregação de valor, ainda que o processo do qual decorra esse resultado não possa ser reconhecido como um típico processo de industrialização. Os parâmetros não são os mesmos do IPI.

O importante aqui é verificar se houve agregação de valor, ou seja, custo em sentido contábil. Nessa acepção, custo é entendido como o valor despendido com bens e serviços na elaboração de outros produtos. São exemplos de custo: matéria prima, material de embalagem, bens que se consomem no processo de produção, energia elétrica, salários e encargos do pessoal da produção, depreciação de máquinas empregadas no processo industrial. Importante ter em mente que os custos, quando realizados, não são despesas, são ativo e se transferem para o produto. É como se o produto absorvesse o valor dos diversos fatores de produção. Nisso consiste a *agregação de valor*.

Eis aqui o ponto: para a aplicação do método PRL60, no cálculo do preço parâmetro, basta que haja agregação de valor, ainda que de forma incipiente ou rudimentar; para a incidência do IPI, ao contrário, é preciso que a agregação de valor seja suficiente para consumir o processo de industrialização.

Essa é a razão pela qual não se pode adotar, como quer a recorrente, o conceito de industrialização do IPI como critério de aplicação do método PRL60.

No caso em tela, a recorrente admite de forma expressa que, aos *princípios ativos*, são adicionados *elementos inertes*, *diluentes* ou *aditivos*, os quais seguramente não têm custo zero. A adição desses produtos talvez não caracterize, para fins de IPI, um processo industrialização; mas, implicando transferência de custo, é suficiente para atrair a aplicação do método PRL60 no cálculo dos ajustes de preço de transferência.

Frete, seguro e Imposto de Importação

Insurgiu-se a recorrente contra a inclusão dos valores de frete e seguro na determinação do *preço praticado*, alegando que tais valores não podem ser incluídos, se frete e seguro foram pagos a pessoas não vinculadas. Também questionou a inclusão no *preço praticado* do valor do Imposto de Importação.

A inclusão desses valores no preço praticado é necessária para permitir a comparação com o preço parâmetro, no qual os referidos dispêndios já se acham inseridos. À lei se apresentavam duas alternativas, a fim de assegurar a congruência na comparação dos dois preços: ou mandava adicionar ao preço praticado os valores de frete, seguro e imposto, ou mandava excluí-los do preço parâmetro. A lei preferiu a primeira hipótese.

Há precedentes da CSRF nesse sentido, dos quais pode ser tomado como exemplo o Acórdão nº 9101-002.524, cuja ementa, na parte que toca ao ponto aqui tratado, foi assim redigida:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores

no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Quando os lançamentos de IRPJ e CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior