



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

Processo n° 16561.720167/2012-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.588 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente MERIAL SAÚDE ANIMAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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 oposição 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.

FRETE, SEGURO E TRIBUTOS SOBRE IMPORTAÇÃO.

A norma aplicável à época do lançamento expressamente determinava que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§ 6º do art. 18 da Lei 9.430/96). Sendo o PRL um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

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 1646.296 da 5ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

MÉTODO PRL60. PREÇOS PARÂMETRO. ILEGALIDADE /
INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E
TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PRINCÍPIOS ATIVOS. PRODUÇÃO DE OUTRO BEM.
AGREGAÇÃO DE VALOR.

Não se aplica o método PRL20 (PRL com margem de 20%) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados utilizados na produção de medicamentos para consumo final, por configurar produção de um outro bem. 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. Verificando-se estarem corretos os procedimentos e cálculos da fiscalização, rejeitam-se os argumentos e cálculos da contribuinte.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 1646.296 em 17/05/2013 (AR a fls. 445), interpôs, em 14/06/2013 (Termo a fls. 447), recurso voluntário (doc. a fls. 448 e segs.), no qual alega, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

a) que, primeiramente, lembra que o recurso voluntário interposto contra o v. Acórdão recorrido é aplicável também, em relação ao crédito tributário de CSLL;

b) quanto ao cálculo do PRL60 segundo a IN SRF 243/02:

b.1) que a metodologia de cálculo adotada pela IN SRF 243/02, para apuração do preço parâmetro difere totalmente da fórmula desse cálculo ditada pela Lei 9.430/96 e regulamentada corretamente pela IN 32/2001;

b.2) que o art. 12, § 11, da IN 243/02 é ilegal, por ofensa ao princípio da legalidade;

b.3) que a IN 243/02 inovou, ilegal e indevidamente, a fórmula ditada pelas Leis 9.430/96 e 9.959/00, sem que se apresente razões ou justificativas plausíveis para tanto, motivo porquê, o presente feito fiscal, não pode prosperar, em hipótese algum, devendo ser afastada a aplicação do art. 12, § 11, da IN SRF 243/02;

b.4) que se demonstra a inequívoca necessidade de edição de nova lei, no caso a Lei 12.715/12, para fins de alterar o art. 18, II, “d”, item 1, da Lei 9.430/96, a qual tem vigência a partir de 01/01/2013, motivo pelo qual o disposto no § 11 do art. 12 da IN 243/02 se revela flagrantemente ilegal;

c) quanto ao método aplicável aos princípios ativos:

c.1) que os princípios ativos não implicam na produção de outros bens, logo, a recorrente pode adotar perfeitamente o PRL20;

c.2) que produção significa a transformação profunda de uma matéria-prima em outro bem, o que decididamente não ocorre com a adição de simples elementos inertes, diluentes ou aditivos, aos princípios ativos importados, que continuam a ser os mesmíssimos princípios ativos, tal como inicialmente importados;

c.3) que a adição daqueles excipientes, tais como elementos inertes, diluentes ou aditivos, aos princípios ativos importados pela ora recorrente, não resultam, de forma alguma, outros bens ou produtos novos diferentes dos princípios ativos importados, pois resultam, simplesmente, em formulações ou preparações que, após devidamente embalados, facilitam ou possibilitam a ingestão ou aplicação dos princípios ativos importados do exterior, não tendo, portanto, de nenhum modo, repita-se, o condão de alterar as características próprias, técnicas e científicas, ou as finalidades dos referidos princípios ativos;

c.4) que a alínea “d”, item 1, do inciso II, do art. 18 da Lei 9.430/96 fala em “bens importados aplicados na produção de outros bens”, logo, não fala nem de longe em bens importados aplicados na industrialização, que tem conceito próprio, abarcando, inclusive, a simples operação de embalagem do produto;

c.5) que a expressão “produção”, constante da alínea “d”, item 1, do inciso II, do art. 18 da Lei 9.430/96, por estar inserida no regime jurídico de preços de transferência, subsumido ao IRPJ e CSLL, tem significado mais próximo do econômico ou comercial de “transformação profunda do bem importado”, de tal sorte que dê nascimento a um outro bem, totalmente diferente, em suas características e finalidades, do bem importado;

c.6) que, quanto aos princípios ativos “Sintoxan polivalente” – código 100105144, e “Antígeno Tetânico” – código IS 0226, consoante atesta a planilha anexa (cfr. doc. 04 de fls. 371/373), também, tratam-se de princípios ativos – vacinas importados de pessoa vinculada em bombonas de 50 litros e aqui, no país, simplesmente reenvasados em frascos de 40 ou 90 mililitros e posteriormente revendidos no país com nome comercial

Sintoxan Polivalente, de modo que, também, técnico-científico-juridicamente, decididamente, tais princípios ativos – vacinas não implicam na produção de outro bem, ou seja, são revendidos, no país, os mesmíssimos princípios-ativos-vacinas reenvasados;

d) quanto ao PRL ponderado:

d.1) que este ponto, constante às páginas 11 do TCF, é relativo à aplicação, pelo Fisco, do método ponderado com margens de 20% e de 60% ao produto 100104857 – NZ Amine Irradiado, e, objeto de apreciação pelo v. Acórdão recorrido;

d.2) que a recorrente não apurou ajuste tributável contrariamente ao entendimento do fisco e v. Acórdão recorrido;

e) quanto à inclusão ou não do frete, seguro e do imposto de importação no preço praticado:

e.1) que a interpretação do § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96 deve ser no sentido de que, mesmo no caso do § 5º precedente, quando o valor dedutível fique limitado ao valor de aquisição, fica assegurada a dedutibilidade, dos valores do frete e seguros pagos a terceiros bem como o imposto de importação não recuperável e pago no desembarço aduaneiro;

e.2) que os valores de frete e seguros só tem relevância, para efeito de preços de transferência, quando pagos a empresas vinculadas;

f) quanto ao erro na identificação da matéria tributável:

f.1) que o equivocado critério jurídico adotado pela fiscalização não observou as regras específicas de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, o que é pior, ignorou a apuração de saldos negativos de IRPJ e de CSLL na DIPJ 2009;

f.2) que, para que a fiscalização pudesse chegar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deveria ter havido a necessária recomposição do lucro líquido, conforme a legislação de cada tributo, sendo manifestamente descabida a simples (e direta) aplicação das alíquotas dos tributos (IRPJ e CSLL) sobre o suposto “ajuste tributável” apurado de ofício a título de “preço de transferência.

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. 358, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, alerto que, por força da Súmula CARF nº 2, deixo de apreciar as alegações inconstitucionalidade de leis aduzidas pela recorrente.

DO CÁLCULO DO PRL60

A primeira 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 acompanharem 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.”

Contesta a recorrente que a margem de lucro de 60%, nos termos da IN 243/02, aplique-se 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 um único 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.

QUANTO À APLICAÇÃO DO PRL60 NA IMPORTAÇÃO DE PRINCÍPIOS ATIVOS

A segunda questão posta em julgamento reside, primeiramente, em saber se o processo de embalagem e aposição de marca porque passaram os produtos importados a granel impunha a adoção do PRL60.

Inicialmente, 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 no 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. Ou seja, 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 ácido acetilsalicílico valem menos do que 50 mg de Aspirina, ainda que aquele seja o princípio ativo desse, tendo em vista a reputação da marca no mercado. Por último, não há como negar que a *blisterização* (colocação dos comprimidos em cartelas) ou qualquer modo técnico de acondicionamento de medicamentos também agregam valor ao produto, já que facilita o manuseio e aumenta a segurança contra a violação do produto.

Assim, pelas razões antes expostas, mesmo naquelas operações que se restringem ao acondicionamento para fins comerciais e aposição de marca (“Sintoxan polivalente” – código 100105144, e “Antígeno Tetânico” – código IS 0226), está perfeito o enquadramento no conceito legal de industrialização, pois, inegavelmente, há agregação de valor ao produto, razão pela qual, correta a aplicação do PRL60.

No que tange a maior parte dos produtos em tela, porém, a situação ainda é mais tranquila, pois é a própria recorrente que reconhece que os produtos finais não são

compostos unicamente do princípio ativo importado e que há adição de excipientes, tais como elementos inertes, diluentes ou aditivos, sendo que, após devidamente embalados, facilitam ou possibilitam a ingestão ou aplicação dos princípios ativos importados do exterior. Ora, ela mesmo reconhece que o produto final é mais fácil de ser ingerido ou aplicado, logo, não há como negar que houve a produção de um bem com característica diferente do que a resultante do simples fracionamento do princípio ativo importado a granel.

Por essas razões, nego provimento ao recurso também nesse ponto.

DO FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Por último, com relação ao preço-praticado, questiona a recorrente a inclusão, nele, das parcelas referentes ao frete, seguro e tributos sobre importação.

Não tem razão a recorrente, pois as despesas com frete, seguro e tributos devem compor o preço-praticado, já que expressamente assim dispunha o § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96.

Na verdade, equivocou-se a recorrente ao não perceber que o método PRL é opcional e presuntivo. Explico. Primeiro, o método PRL presume um preço parâmetro a partir do preço de revenda menos uma margem fixa de lucro predeterminada em lei, o que o torna um método muito mais fácil de ser aplicado. Por outro lado, sendo presuntivo, não poderia ser obrigatório, ele é facultativo, pois o contribuinte pode sempre optar pelo PIC ou pelo CPL.

Segundo, o legislador ao fixar as condições desse método facultativo e presuntivo, em um primeiro momento, expressamente determinou que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§ 6º do art. 18 da Lei 9.430/96). Ora, em se tratando de um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

Da mesma forma que no lucro presumido, presume-se as despesas e custos, para apurar o lucro; no PRL, presume-se a margem de lucro, para se apurar o custo do bem importado (preço-parâmetro). Note-se, porém, que o preço de revenda é real, pois deve ser aquele informado na escrita contábil do contribuinte, assim sendo, esse preço de revenda é impactado por todos os custos do contribuinte, inclusive pelo valor do frete, seguro e tributos sobre importação. Assim, é sim importante que tais valores (frete, seguro e tributos) sejam incluídos no preço-praticado, para que não fique comprometida a comparabilidade entre preço-parâmetro e preço-praticado.

Por sua vez, quando estamos tratando de normas excepcionais, como essa que estabelece, no campo tributário, um método facultativo e presuntivo, a boa exegese determina a aplicação de uma interpretação estrita, não extensiva. Assim sendo, outra não pode ser a interpretação do § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96 (na redação vigente à época), senão aquela que conclui pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos sobre importação no preço-praticado.

Ademais, somente a partir da Lei 12.715/12 é que as despesas com frete, seguro e tributo incidente na importação e os gastos aduaneiros deixaram de integrar o preço-praticado. Ocorre, porém, que não se pode querer retroagir tal norma, ainda que seja para beneficiar o recorrente, pois não se trata de norma penal tributária.

No que tange ao PRL ponderado, alerto que a recorrente não se insurgiu, pois limitou-se a afirmar que “*não apurou ajuste tributável contrariamente ao entendimento do fisco e v. Acórdão recorrido*”.

Por último, tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Processo nº 16561.720167/2012-17
Acórdão n.º **1302-001.588**

S1-C3T2
Fl. 592

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

CÓPIA