



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

Processo n° 16561.720185/2015-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.472 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente PRODUTOS ROCHE QUIMICOS E FARMACEUTICOS S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto n° 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. PREÇO PRATICADO. APURAÇÃO ANUAL.

Os ajustes de preço de transferência deve respeitar a periodicidade anual, como regula a IN SRF n° 243/2002 sobre o tema, independente se a forma de tributação do lucro real do contribuinte for de apuração trimestral.

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

A IN SRF n° 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei n° 9.430/96, na redação dada pela Lei n° 9.959/2000.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6° do art. 18 da Lei n° 9.430, de 1996, opera-se segundo

mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147, de 2000, ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPERAÇÕES ATÍPICAS.

Para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas de medicamentos realizadas a entes governamentais não são consideradas operações atípicas. Entretanto, o mesmo não se aplica em relação às operações contempladas com a isenção de ICMS.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno se constitui em etapa do processo de produção, que agrega valor, devendo se aplicar o método PRL60.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por voto de qualidade, i) afastar as preliminares de, i.i) descumprimento, pelo Fisco, dos procedimentos previstos no artigo 20A, da Lei nº 9.430/1996; i.ii) não observância, pelo Fisco, do regime de tributação adotado pela recorrente; i.iii) falta de destaque do enquadramento legal dos lançamentos; ii) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, ii.i) em relação à arguição de ilegalidade da IN nº 243/2002; ii.ii) acerca da inclusão dos valores de fretes, seguros e impostos incidentes na importação no cálculo do preço praticado, vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento; ii.iii) sobre a blisterização e aplicação do artigo 100, do CTN, vencidos o relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que davam provimento. Por unanimidade de votos, iii.i) afastar a preliminar de nulidade suscitada por possível incompreensão dos cálculos adotados pela Fiscalização; iii.ii) negar provimento ao recurso voluntário pertinentemente à alegação da Recorrente de erro no cálculo do preço parâmetro devido à exclusão, pela fiscalização, dos valores de contribuições sociais (PIS/COFINS) com benefícios fiscais de crédito presumido. Por maioria de votos, iv.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a inclusão de operações atípicas praticadas com isenção do ICMS nos termos do Convênio 82/02 no cálculo do preço parâmetro em relação aos produtos Roacutan, Pulmozyme e Tamiflu, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento; iv.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação às operações alegadas como atípicas, exceto no que tange às feitas com isenção do ICMS, nos termos do Convênio 82/02, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento

em maior extensão especificamente em relação às operações e aos medicamentos fornecidos por determinação judicial. Designado para redigir os votos vencedores das matérias em que vencido o Relator, o Conselheiro Marco Rogério Borges. As Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Junia Roberta Gouveia Sampaio votaram tão somente as matérias discriminadas nos itens ii.iii (blisterização); iv.i) operações atípicas com isenção de ICMS ; e, iv.ii) operações atípicas sem isenção de ICMS, não tendo participado do julgamento em que votados os demais tópicos.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone

Relatório

Trata-se de julgamento de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão da DRJ que julgou improcedente a defesa da Recorrente.

No presente caso foi feito o ajuste do preço de transferência pelo método PRL-20 para doze produtos listados na pagina 6 e 10 do TVF e PRL-60 para dois produtos listados na pagina 11 do TVF no custo de aquisição incorridos pela Recorrente em operações de importação de medicamentos realizadas com parte vinculadas no ano-calendário de 2010, nos termos da IN 243/02.

Importante ressaltar que os dois produtos importados que foram submetidos ao método de ajuste PRL60 pela Fiscalização são: “(i) ácido ibandrônico e (ii) tamiflu cápsulas 750 mg”. Em relação ao primeiro (ácido ibandrônico), a Recorrente concorda que é insumo utilizado para a produção de medicamentos, entretanto em relação ao segundo (tamiflu) alega que é importado em sua forma definitiva, “a granel”, ficando sujeito apenas a processo de reacondicionamento e embalagem (blisterização).

A Fiscalização também incluiu no preço praticado os custos relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação, ao calcular o preço de transferência pelo método PRL-20 e PRL-60.

Foi aplicado multa de 75%

Para evitar repetições, adoto o relatório do v. acórdão da DRJ:

Relatório:

Trata-se de Termo de Verificação Fiscal-TVF (fls.124/143) e dos Autos de Infração-AI correspondentes, lavrados em 28.07.2016 pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em São Paulo – Demac, relativos a fatos geradores do ano-calendário de 2011 (lucro real):

[...]

Do TVF (fls.124/143), extrai-se:

a) em 2011, o interessado, indústria de pneumáticos e artigos de borracha em geral, importou de pessoas vinculadas R\$ 696 milhões sujeitos ao controle de preços de transferência; nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o interessado efetuou ajustes no valor de R\$ 7.521.555,92, oriundos de importações (ficha 9-A da DIPJ);

b) “a fiscalização de preços de transferência consiste basicamente em se comparar os preços aplicados na importação com pessoas vinculadas (preço praticado) com um preço chamado “preço parâmetro”, obtido através de alguns dos métodos: PIC-Preços Independentes Comparados; PRL-Preço de Revenda Menos Lucro; ou CPL-Custo de Produção mais Lucro), descritos na legislação, conforme opção do contribuinte”;

c) “a legislação vigente no ano-calendário de 2011 era os artigos 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430/96, regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/02, cujos pontos principais serão abordados a seguir (...)”;

d) “no manual de Perguntas e Respostas da DIPJ 2011, são apresentados todos os passos percorridos para a obtenção do preço-parâmetro (...)”;

e) “a principal divergência entre o fisco e os contribuintes é a aplicação da metodologia PRL60, descrita na IN SRF 243/02, para importação de insumos utilizados em processos produtivos”;

f) “a sexta turma do TRF-3ª Região deu provimento integral ao apelo fazendário para, nos autos do processo nº 2003.61.00.006125-8SP, reconhecer que o cálculo da Instrução Normativa SRF 243/2002, previsto para o método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL60) coaduna-se com a redação do art.18, II, da Lei 9.430/96, in verbis (...)”;

g) “o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF também vem tendo o entendimento de que a IN 243/2002 não afronta o princípio da legalidade. Vejamos alguns julgados (...)”;

h) “já na resposta da 1ª intimação, o contribuinte nos forneceu uma tabela sintética de seus preços de transferência”; no dia 29.04.2015, “nos forneceu outra planilha (um pouco diferente da anterior), com outras quantidades e outros preços praticados”;

i) a fiscalização utilizou os dados das planilhas enviadas pelo interessado nos dias 17 e 22 de julho de 2015, das quais selecionou “os 14 (catorze) produtos mais relevantes para a auditoria”, com os quais avaliou “mais de 85% das importações do contribuinte (em valores) com partes vinculadas. Para os demais produtos, aceitamos as informações fornecidas pelo contribuinte”;

j) os 14 (catorze) produtos selecionados para aplicação de procedimentos de auditoria foram: TA091, TA062, TA077, TA039, EA045, WH023, EC140, TB037, WH073, 30222, 80592, EC071, 80368, 80271;

k) para cálculo dos preços praticados, a fiscalização fez “o levantamento no Siscomex das importações efetuadas pelo contribuinte no ano de 2011”;

l) a fiscalização concluiu que “os valores obtidos dos novos preços praticados são bem próximos aos valores apresentados pelo contribuinte”;

m) para os produtos auditados, a fiscalização utilizou os preços praticados que calculou; para os demais produtos, adotou os preços apresentados pelo interessado;

n) “o contribuinte usou o método PRL para elaboração de seus preços parâmetro”;

o) “foram utilizadas as duas modalidades de PRL: o PRL 20, para mercadorias revendidas, e o PRL60 para mercadorias que sofreram algum tipo de processo produtivo”;

p) a fiscalização utilizou os valores de vendas fornecidos pelo interessado, porque não encontrou “diferenças significativas” entre estes e os constantes do SPED-Fiscal;

q) na análise das planilhas de cálculos pelo método PRL60, a fiscalização constatou que “o contribuinte não efetuou os cálculos nos moldes da legislação vigente: a IN SRF 243/02”;

r) o interessado tomou ciência, em 16.06.2015 (intimação 04/2015, às fls.95/96), de intimação para refazer os cálculos de apurações dos preços de transferência; a fiscalização solicitou esclarecimentos adicionais acerca do insumo TB037, que “apresentava enormes distorções em relação aos dados de que a RF dispunha”;

s) “somente após a intimação de 16.06.2015 é que o contribuinte refez seus cálculos e apresentou, nos moldes da legislação vigente, os valores corretos a serem ajustados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”;

t) a fiscalização, “ainda assim, efetuou pequenos ajustes nos preços praticados dos 14 (catorze) produtos (as planilhas, com os pequenos ajustes, estão anexas a este relatório)”;

u) o valor referente às operações de importação com partes vinculadas totalizou R\$ 290.808.494,86 (na DIPJ2012 constou R\$ 7.521.555,92);

v) o ajuste adicional na base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi de R\$ 283.286.938,94 ($290.808.494,86 - 7.521.555,92 = 283.286.938,94$).

3 No Auto de Infração-AI de IRPJ, a infração está descrita e capitulada assim:

[...]

4 Iniciada em 30.01.2014 (fls.6), a ação fiscal foi encerrada em 19.09.2016 (fls.147), com a lavratura dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL (item 1), tendo sido instruída com os documentos de fls.1/152.

5 O interessado tomou ciência pessoal dos Autos de Infração em 14.09.2016 (fls.149).

6 Irresignado, em petição juntada em 14.10.2016, às fls.152/237, o interessado diz:

a) alegações de nulidade

7 O interessado pede, preliminarmente, que se reconheça a nulidade do auto de infração, por vício material, por motivação insuficiente e cerceamento de defesa, alegando que:

a) não foram indicados, de maneira clara e precisa, os motivos da rejeição dos preços praticados e dos preços-parâmetros, nem quais e porque foram feitos “pequenos ajustes”;

b) o fato de a fiscalização “ter exposto os seus critérios de cálculo para obtenção dos preços praticados não é providência bastante”;

c) as planilhas de preços parâmetros, elaboradas pela fiscalização, apresentam valores divergentes, “sem que tenha explicação no TVF capaz de permitir que “a Impugnante compreenda quais foram as divergências constatadas”;

d) a fiscalização não esclarece porque os critérios de cálculo poderiam ser aceitos para os produtos não auditados e

rejeitados para os auditados, “incorrendo em grave contradição”;

e) além de ter desqualificado os critérios de escrituração, a fiscalização não apontou o critério adequado;

f) “não tem meios de compreender o que seriam os tais pequenos ajustes”; “como saber se esses “pequenos ajustes” são de fato pequenos, já que a discrepância entre os valores da d.autoridade fiscal e da impugnante são relevantes?”;

g) os “pequenos ajustes realizados no produto TA091 geraram uma diferença nada pequena, de R\$ 9.122.918,79, o mesmo se verificando no produto TA062, cuja diferença perfaz R\$ 8.456.871,12” (fls.167):

[...]

8 O interessado reproduz ementas e excertos de acórdãos administrativos.

b) alegação de descumprimento do art.20-A da Lei nº 9.430, de 1996

9 No mérito, o interessado diz que os Autos de Infração devem ser imediatamente cancelados porque a fiscalização não o intimou a apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, novo cálculo com base em método mais favorável, como dispõe o “art.20-A da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido neste diploma pela Lei nº 12.715, promulgada em 17 de setembro de 2012”. Aduz que:

a) o citado artigo 20-A é norma de caráter eminentemente procedimental e de aplicação imediata, porque instituiu novos critérios de apuração/processos de fiscalização, aplicando-se a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência;

b) quando encerrada a fiscalização, em 28.07.2016, a Lei nº 12.715, de 2012, já estava em vigor, e a ela as autoridades fiscais já se encontravam adstritas;

c) o Termo de Intimação Fiscal nº 04/2015 “não permitiu que a Impugnante apresentasse novos cálculos de acordo com outro método previsto na legislação, mas apenas determinou a adequação dos cálculos do PRL 60 à IN SRF 243/2002;

d) a inobservância do art.20-A impede que se apure o maior valor dedutível.

10 O interessado reproduz excertos de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

c) alegação acerca da sistemática do PRL60, na IN SRF 243/2002

11 O interessado diz que os ajustes devem ser cancelados de plano, porque “realizados com base na IN SRF nº 243/2002, de hialina ilegalidade, que inova a Lei nº 9.430/96”. Aduz que:

- a) a IN SRF 243/2002 já foi afastada pelo Carf e por tribunais judiciais em diferentes oportunidades; deve ser considerada ilegal porque não se mostra compatível com a lei;
- b) no cálculo do preço-parâmetro, a Lei determina que o percentual de 60%, incidente sobre o preço líquido de venda, seja deduzido do valor líquido de venda integral, enquanto a IN determina que seja excluído de uma base menor (parcela do preço líquido de venda referente à participação na importação), e, disso, decorre um “resultado invariavelmente menor”;
- c) as diferenças entre as sistemáticas da Lei e da IN acabam por gerar resultados distintos para o mesmo cálculo de preço de transferência segundo o PRL 60 local, de forma que “despesas que são dedutíveis segundo uma sistemática, passam a ser indedutíveis segundo outra”;
- d) a subtração, do preço líquido de venda, de uma parcela diferente do valor agregado não encontra amparo na lei; a sistemática da IN 243/2002 conduz a resultados absurdos e impõe ao contribuinte a margem de lucro de 150%;
- e) a IN SRF 243/2002 exige que se apure, em primeiro lugar, a participação, no produto vendido, do item importado, partindo “do custo do bem importado para descobrir ele próprio, gerando o erro crasso de petição de princípios, com resultados desastrosos, já que por ele se prova o que se quiser”;
- f) a interpretação de que, para cálculo do preço parâmetro, o valor agregado deve ser deduzido da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos” não pode prevalecer, pois subverte a própria literalidade do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, torna a norma contraditória e depõe contra o efeito indutor da lei;
- g) a metodologia prevista na IN SRF 243/2002 não encontrava respaldo no texto legal, e só poderia prevalecer se a Medida Provisória 478/2009 tivesse sido aprovada pelo Congresso, e, ainda assim, para fatos ocorridos após a sua edição;
- h) a metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002 somente veio a possuir respaldo legal com a publicação da MP nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, sendo inquestionável a sua ilegalidade até o referido marco legislativo;
- i) precedentes jurisprudenciais demonstram que a sistemática trazida pela IN SRF 243/2002 presume o valor agregado no país, por um critério de proporcionalidade e, ao assim fazer, exige, à revelia do que dispõe a Lei, margem de 60% do preço para o produto nacional (ou 150% do custo nacional para o produto nacional);
- j) “faz jus à apuração dos preços-parâmetro, segundo a interpretação fixada na IN SRF 32/2001, uma vez que a IN SRF 243/2002 carece de base legal”.

12 O interessado reproduz excertos de decisões do Judiciário e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

d) alegações sobre PRL Ponderado

13 O interessado sustenta que o PRL60 e o PRL20 são métodos distintos, e, na hipótese de aplicação de ambos, deve ser considerado aquele que ensejar o menor ajuste fiscal, não podendo, por isso, prevalecer o cálculo da média ponderada dos preços-parâmetro. Aduz que:

a) o art.18, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a opção pelo método mais favorável ao contribuinte;

b) embora tenham a mesma denominação, o PRL 60 e o PRL20 se caracterizam, matematicamente, por métodos distintos, e, por isso, deve ser aplicado o mais favorável;

c) “a autoridade fiscal falhou ao combinar os preços-parâmetros e utilizá-los de forma pretensamente ponderada”;

d) ademais, no “Perguntas e Respostas 2005”, na questão 655, a própria Receita Federal reconhece que os métodos são distintos:

“655. Quais são os métodos de apuração de preços-parâmetro?

Métodos de apuração de preços-parâmetro:

Na importação:

- 1) Método dos Preços Independentes Comparados (PIC);**
- 2) Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL Revenda), com margem de lucro de vinte por cento;**
- 3) Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL Produção), com margem de lucro de sessenta por cento; e**
- 4) Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL).**

Na exportação:

- 1) Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx);**
- 2) Método do Preço de Venda Por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA);**
- 3) Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV); e**
- 4) Método do Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro (CAP).**

e) “prova eloquente da diferença entre os métodos é o fato de a Medida Provisória nº 472/09 ter tentado criar um único método para substituir o PRL20 e o PRL60”.

e) alegações sobre inclusão de frete, seguro e impostos

14 O interessado diz que é ilegal a inclusão, com base na IN SRF nº 243/2002, no preço praticado (FOB), das parcelas relativas

às despesas com frete, seguro e tributos incidentes na importação. Aduz que:

a) adicionou espontaneamente as sobreditas parcelas, obtendo o valor CIF de importação, mas que, ante a possibilidade de a IN SRF 243/2002 vir a ser confirmada, o preço CIF ganhará importância econômica;

b) cabe aos órgãos julgadores zelar pela legalidade do lançamento tributário, ainda que “ele não tenha sido objeto de acusação fiscal”;

c) o frete (que adquiriu no exterior) e os seguros (contratados e adquiridos no Brasil) não foram pagos à pessoa vinculada; os tributos devidos na importação não correspondem à contraprestação por nenhum benefício, “quer advindo do exterior, quer proveniente daqui”;

d) “os custos com frete, seguros e tributos na importação, por não se tratarem de valores despendidos em importação, ou por não haverem sido pagos a pessoa vinculada, não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previstos pelo art.18 da Lei nº 9.430/1996, e, assim, não podem gerar qualquer ajuste, devendo ser neutros para fins de aplicação da legislação de preço de transferência”;

e) o que se chama “preço-praticado” é a despesa abrangida que se controla, que se submete aos limites decorrentes das regras de preços de transferência; “se um encargo não se insere no campo de incidência do art.18 da Lei nº 9.430, como é o caso do frete, seguros e tributos, então, por decorrência lógica, não integra o preço-praticado”;

f) deve ser reconhecida a impossibilidade de se justificar a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos no preço praticado, para fins de apuração do PRL, com base na ilegal IN 243/2002;

g) a IN SRF 243/2002: excluiu a expressão legal “para efeitos de dedutibilidade”; incluiu mecanismo de cálculo do preço-parâmetro; procedeu à mudança mais sutil, mas igualmente proposital e nociva, ao substituir a expressão “custo” por “preço praticado”;

h) “na lógica da fiscalização, o método PRL tem apenas 2 componentes: custo e lucro; uma vez que frete, seguro e II não compõem o lucro, então são parte do custo”;

i) tal raciocínio se revela equivocado, quando se considera que a margem de lucro a que a lei se refere é a bruta, não a líquida; a margem de 20% do preço de venda não é o lucro do importador; com ela, este deve pagar seus gastos com propaganda, aluguel, garantia e todos os encargos que venha a sofrer; se houver sobra, aí sim, será lucro;

j) o método PRL se opera mediante a contraposição de um dado econômico real (o preço praticado) com uma grandeza presumida; o que se compara com o preço praticado não é o preço de revenda, mas o preço de revenda menos o lucro, ou seja, o preço-parâmetro;

k) frete, seguro e tributos, juntamente com todas as demais despesas do importador, compõem parcela que, agregada ao lucro líquido do importador, deverão formar o mark up legal;

l) “não se trata de aumentar a margem de lucro, o fato é que o legislador já aumentou essa margem, exatamente para englobar frete, seguro, tributo e todos os outros custos”.

15 O interessado reproduz excertos de decisão do CARF.

f) Método PCI - Método do Preço sob Cotação na Importação

16 O interessado requer que, não sendo afastada a autuação, sejam aceitos os ajustes determinados a partir do sobredito método, em substituição ao PRL60, para 6 (seis) dos 14 (catorze) produtos auditados (EA045, TA062, TA012, TA039, TA091 e TA077), uma vez que aquele método lhe é mais favorável.

17 Aduz que o fato de o dito método “ter sido inserido apenas para 2013, não impede seja utilizada a commodities em BMF para 2011, que é preço uniformemente determinado pela oferta e procura internacional”.

18 O interessado afirma que “se esforçou para finalizar as planilhas de cálculo, de modo a apresentá-las com a impugnação. Ocorre que, além da complexidade inerente ao cálculo pelo método PIC, a Impugnante precisa obter junto à SICOM, a relação das cotações registradas no período autuado”.

19 O interessado pede “desde já a substituição do PRL pelo PIC”, protestando pela posterior juntada dos documentos correspondentes, por motivo de força maior, dado que “no exíguo prazo de 30 dias, não foi possível coletar as cotações da SICOM do período autuado”.

20 Alega que, no que tange às importações, o § 4º do art.18 da Lei nº 9.430, de 1996, “é claro ao prescrever a possibilidade de ser empregado mais de um método e a

obrigatoriedade de prevalecer o resultado mais conveniente ao contribuinte”.

21 Sustenta que a sobredita norma não só permite a utilização de qualquer um dos métodos previstos, como também permitiu a aplicação simultânea deles, “exigindo, exclusivamente, que prevalecesse aquele que apresentasse melhores resultados ao contribuinte, isto é, o menor ajuste”.

22 Argumenta que o objetivo da norma, ao determinar a obrigatoriedade de prevalecer o resultado mais conveniente ao contribuinte, foi o de coibir a discricionariedade, não se tratando de um simples direito do contribuinte, mas de uma regra que disciplina o lançamento decorrente de preços de transferência. “Se é o contribuinte que efetua o lançamento, ele pode-se valer da liberdade que a regra traz; se é a autoridade fiscal, esta não se pode valer do método que bem entender”.

23 O interessado alega que a indicação de um método na DIPJ só passou a vincular o contribuinte a partir da Lei nº 12.715/2012, e que, antes, prevalecia a regra do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, de forma que, ou bem se entende que a norma inscrita no art.20-A tem aplicação imediata (o que ensejaria a nulidade da autuação), ou se reconhece que para todos os fatos geradores ocorridos antes da Lei 12.715/2012, “não há qualquer limitação quanto ao momento de escolha do método de apuração dos ajustes previstos das regras de controle dos preços de transferência, devendo prevalecer, sempre, o melhor método”.

g) alegações sobre voto de qualidade

24 O interessado pede que, em caso de voto de qualidade, lhe seja aplicada a posição mais favorável, no que se refere à aplicação de penalidades, porque o voto de qualidade deixa claro que o “órgão está em dívida”.

25 Alega que, “havendo empate, o voto de qualidade deve dar aplicação ao artigo 112 do CTN, garantindo que a decisão do colegiado interprete a legislação tributária da maneira mais favorável ao contribuinte”.

26 Aduz que, “para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem

como com o artigo 112 do CTN, torna-se mandatário o cancelamento da multa de ofício veiculada no presente auto de infração”.

27 O interessado reproduz trecho de decisão judicial.

h) alegação sobre juros de mora sobre multa de ofício

28 O interessado pede que, caso a autuação não seja cancelada, “deverão os Srs. Julgadores, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do art.161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996”.

i) alegação sobre fluência de juros

29 O interessado pede que, caso ultrapassado o prazo legal de 360 (trezentos e sessenta) dias até que seja apreciada a impugnação, os juros de mora tenham sua fluência suspensa.

30 Diz que o “descumprimento do disposto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, implica consequências jurídicas, como não poderia deixar de ser, dentre elas, a necessária cessação dos juros de mora”. Aduz que, transcorrido tal prazo, “não há mais que se falar em mora do contribuinte, mas, sim, da Fazenda Pública, que não pode tirar proveito de sua inércia”.

j) pedidos

31 O interessado conclui a impugnação, pedindo:

a) a nulidade da autuação, porque a fiscalização não motivou a rejeição dos preços praticados e dos preços parâmetros;

b) o cancelamento do crédito tributário, em face da inobservância do 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, e da ilegalidade da fórmula de cálculo do PRL60;

c) o reconhecimento da ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, quanto à inclusão do seguro, frete e tributos incidentes na importação;

d) a aceitação do método PIC, em substituição ao PRL 60, para 6 (seis) produtos auditados;

e) o cancelamento da multa, em caso de voto de qualidade;

f) a exclusão da cobrança de juros sobre a multa de ofício;

g) a cessação da fluência de juros, no caso em que especifica;

h) o encaminhamento das intimações ao procurador, com “cópias ao impugnante”;

i) a produção de todos os meios de prova, notadamente a juntada de novos documentos e a sustentação oral.

ementa: A DRJ decidiu pelo não provimento da impugnação e registrou a seguinte

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É válido o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de ser apresentada em outro momento processual.

SUSTENTAÇÃO ORAL. PREVISÃO LEGAL INEXISTENTE.

Não existe previsão normativa autorizando sustentação oral em sede de primeira instância administrativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

INSTRUÇÃO NORMATIVA. LEGALIDADE. APRECIÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A primeira instância administrativa não pode apreciar a legalidade de ato a cuja observância está obrigada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PONDERAÇÃO.

É válido o cálculo do preço parâmetro ponderado, na hipótese de aplicação das duas modalidades de cálculo do método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL.

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MUDANÇA DE MÉTODO.
IMPOSSIBILIDADE.*

Iniciado o procedimento fiscal, o interessado não pode alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes de preços de transferência.

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO ELEITO.
ALTERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

O método do preço de transferência não pode ser alterado em sede de julgamento.

*MÉTODO PRL. FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE
IMPORTAÇÃO.*

No método PRL, o frete e o seguro, cujos ônus tenham sido do importador, e os tributos incidentes na importação integram o cálculo do preço praticado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE DE CÁLCULOS.

Não apontados erros nos ajustes efetuados pela fiscalização no cálculo dos preços de transferência, a exigência deve ser mantida.

*JUROS. CESSAÇÃO DE EFEITOS. FALTA DE PREVISÃO
LEGAL.*

Inexiste previsão legal para suspensão da fluência de juros de mora se a decisão de primeira instância administrativa não for proferida no prazo de trezentos e sessenta dias da impugnação.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

*VOTO DE QUALIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA.
FALTA DE PREVISÃO LEGAL.*

Não existe previsão legal para cancelamento de multa de ofício em caso de voto de qualidade.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os argumentos postos na impugnação e junto aos autos Laudo Técnico visando demonstrar os erros cometidos no cálculo da fiscalização.

O Laudo Técnico elaborado pela KPMG fez o recálculo dos preços parâmetros das borrachas E045, TA062, TA062, TA077, TA091, TA012 e TA039 pelo método PIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

- Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência desta Corte Administrativa e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminares de nulidade:

1 - Descumprimento do disposto no artigo 20-A da Lei 9.430/06:

Apesar de a Recorrente não ter alegado expressamente em seu recurso, entendo que o artigo 20-A da Lei 9.430/96 dispõe sobre regra procedimental do lançamento de ofício e deve ser observada pela fiscalização na fase de auditoria fiscal, aplicando-se de imediato mesmo que os

fatos geradores sejam de períodos anteriores a promulgação de seu texto legal, sob pena de se acarretar em nulidade do Auto de Infração.

Assim, apesar de a Lei 12.715 de 17 de setembro de 2012 ter sido promulgada em data posterior aos fatos geradores dos Autos de Infração em epígrafe (2010), a fiscalização deveria intimar a contribuinte para, no prazo de 30 dias, escolha o método de cálculo mais benéfico as suas operações, pois a Auditoria Fiscal terminou apenas no ano de 2015 e foi dada ciência do Auto de Infração em 18/12/2015.

Tal dispositivo determina que, caso o método eleito pelo contribuinte ou um de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, o sujeito passivo deverá ser intimado para apresentar, no prazo de 30 dias, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação:

*“Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte **uma vez iniciado o procedimento fiscal**, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”*
(Original sem destaques.)

Ao criar para a fiscalização o dever de intimar o contribuinte para apresentar novo método, na hipótese em que sejam desclassificados o método ou um de seus critérios de cálculo, a norma inscrita no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, dispõe sobre o lançamento de ofício, que é, nos termos do artigo 142 do CTN, procedimento administrativo plenamente vinculado.

Diante desta hipótese, a Autoridade Fiscal está obrigada, por força do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, a intimar o contribuinte para que, no prazo de 30 dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável.

É assim que a Autoridade Fiscal deve proceder. Ou, em outras palavras, é este o procedimento a ser adotado para que a fiscalização seja conduzida.

Neste contexto, é de fundamental importância analisar a disciplina conferida pelo CTN no tocante à legislação de regência do procedimento do lançamento do crédito tributário. Com efeito, o artigo 144 dispõe o seguinte:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.” (Original sem destaques.)

A regra geral insculpida no dispositivo transcrito acima é a de que o lançamento deve ser regido pela lei vigente à época da ocorrência do fato gerador.

O §1º do referido dispositivo prevê, no entanto, exceções à regra geral fixada pelo seu *caput*. Trata-se das hipóteses em que a legislação, mesmo sendo posterior à ocorrência do fato gerador, tenha: (i) instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização; (ii) ampliado poderes de investigação; ou, ainda, (iii) outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Ora, considerando-se que o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 é norma procedimental que dispõe sobre o lançamento de ofício do crédito tributário e que veio a instituir novo “procedimento de fiscalização”, não há dúvidas quanto ao seu correto enquadramento na primeira hipótese prevista acima do artigo 144 do CTN. Sendo assim, deveria a D. Fiscalização ter observado o referido comando jurídico disposto no artigo 20-A da Lei 9.430/96 durante a fase de Auditoria Fiscal para o lançamento do crédito tributário constante nos Autos de Infração em epígrafe.

Ademais, tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito contido no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável, conforme lição de Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco:

“A lei processual terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada (LICC, art. 6º).” (Original sem destaques.) (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo Cintra; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009. p. 105.

Em razão de seu caráter procedimental, a norma contida no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 se aplica a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência, impondo às D. Autoridades Fiscais que, desqualificando os critérios de cálculo do método eleito pela Recorrente, a intime para apresentar novos cálculos de acordo com o método que lhe fosse mais favorável.

No caso presente, quando encerrada a fiscalização, no ano de 2015, já se encontrava em vigor a Lei nº 12.715, haja vista ter sido promulgada em 17 de setembro de 2012. Desta forma, na data da lavratura do Auto de Infração, as D. Autoridades Fiscais já se encontravam obrigadas a respeitar à norma contida no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96.

A ausência de intimação da Recorrente para apresentar novo método mais favorável, em razão da desclassificação dos critérios de cálculo do método originalmente eleitos, importa o cancelamento imediato do lançamento de ofício, pela inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.

Importante ressaltar que a D. Autoridade Fiscal não observou esse mandamento quando intimou a Recorrente diversas vezes por meio de Termos de Intimação Fiscal, concedendo prazo de 5 dias, conforme pode se verificar nos autos a “*refazer seus cálculos dos preços de transferência para o ano-calendário de 2011, tendo em vista que os cálculos apresentados estão em desacordo com os ditames da IN SRF N.º. 243/2002/2002*”

Tais intimações não podem se confundir com o determinado no artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96, sendo que o dispositivo acima indicado determina a intimação do contribuinte para apresentar novo cálculo de acordo com outro método previsto na legislação e as intimações fiscais constantes no processo apenas determinam a adequação dos cálculos do PRL- 20 e PRL- 60 às determinações da IN SRF N.º. 243/2002, especialmente à sua fórmula de cálculo.

Ou seja, os TIFs não permitiram que a Recorrente apresentasse novos cálculos de acordo com outro método previsto na legislação, obrigando-a, tão somente, a refazer os cálculos do PRL em conformidade com os ditames da IN SRF N.º. 243/2002.

A prova disso é que os TIFs não fixaram prazo de 30 dias, tal como consta do artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96, bem como não consignou a desclassificação dos critérios de cálculo adotados pela Recorrente.

Assim, como nesta fase processual não é possível proceder o aditamento (salvar) a autuação, pois, nesse caso, também seria necessário produzir novo lançamento de ofício, eis que os valores com outro método podem alterar a exigibilidade e liquidez do crédito exigido nos Autos de Infração e por consequência descumprir o dever de motivação do ato previsto no § 1º do artigo em destaque:

“Art. 20-A. [...]”

§ 1o A fiscalização **deverá motivar o ato** caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.” (destacado)

Não basta que a D. Autoridade Fiscal desqualifique o método eleito pelo contribuinte ou algum dos critérios de cálculo por ele utilizados, cabendo-lhe, mais do que isso, **motivar essa desqualificação**, isto é, indicar de maneira explícita, clara e congruente os fatos e fundamentos jurídicos que justifiquem essa medida.

Desta forma, sob qualquer prisma de análise, a conclusão, invariavelmente, é a de que o auto de infração deve ser integralmente cancelado em razão do vício material ora apontado.

Em relação a esta matéria, este E. CARF/MF já se manifestou nos seguintes termos:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal está obrigada, por força do artigo 20-A da Lei 9.430/96, a intimar o contribuinte para que, no prazo de

trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável.

Tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20 A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

A ausência de intimação do contribuinte para apresentar novo método que pudesse lhe ser mais favorável, em razão da desqualificação dos critérios de cálculo adotados, importa a nulidade do lançamento de ofício, em razão da inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.”

(CARF; 1ª Seção; 3ª Câmara; 1ª Turma Ordinária; Acórdão nº 1301- 002.051; Relator: Conselheiro Helio de Paiva Eduardo Araújo; julgamento em 08 de junho de 2016 – destacado)

Cumprе salientar que, embora a regra em comento discipline o procedimento a ser observado pela Autoridade Fiscal na confecção do ato de lançamento, o seu descumprimento implica a nulidade do auto de infração por **vício material**, eis que a não apresentação de método alternativo mais favorável impede a determinação adequada da matéria tributável e, conseqüentemente, o cálculo dos tributos exigidos, o que descumprе a diretriz prevista no artigo 142 do CTN.

Com efeito, ao prescrever a necessidade de apresentação de um método alternativo pelo contribuinte, o artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 reforçou a importância do § 4º do artigo 18 desse mesmo diploma normativo, devendo ser considerado dedutível o maior valor apurado dentre os dois métodos apresentados pelo sujeito passivo.

2 - Da alegação da Recorrente de erro cometido pela fiscalização e impossibilidade de compreensão dos cálculos da autuação:

Em relação as nulidades alegadas, entendo que não assiste razão a Recorrente.

Alega a Recorrente que não dispõe dos elementos necessários para compreender integralmente os cálculos realizados pela Fiscalização.

No meu entender, os cálculos feitos pela fiscalização estão claros e devidamente demonstrados no Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos anexos aos autos.

Sendo assim, voto no sentido de que a alegação da Recorrente de que a fiscalização cometeu erros no cálculo do ajuste do preço de transferência, impossibilitando a compreensão da autuada e acarretando em cerceando ao seu direito de defesa não deve ser acolhida.

Tanto foi assim, que a Recorrente conseguiu se defender pormenorizadamente de todos os pontos da acusação fiscal.

De resto, utilizo os fundamentos do v. acórdão para completar meu voto em relação a nulidade alegada.

Em sede preliminar, argumentou a impugnante que as autuações seriam nulas por motivação insuficiente, uma vez que o Auditor-Fiscal deixou de apontar quais os erros cometidos por ela cometidos na apuração dos ajustes de preço de transferência.

Sobre o tema, deve-se inicialmente salientar que a motivação do auto de infração tem por objetivo informar o contribuinte autuado de quais foram os fatos apurados pela Fiscalização (motivação fática) e quais as normas que regem a matéria (motivação jurídica) que ensejaram o lançamento fiscal. Se apresentada adequadamente a motivação, o contribuinte terá plenas condições de perceber perfeitamente o que lhe foi imputado pela Autoridade Fiscal, permitindo a ele o oferecimento de sua defesa, sem óbices.

A análise sobre eventual cerceamento ao direito de defesa acaba, portanto, por sopesar não apenas a exposição dos motivos pela Autoridade Tributária e as provas por ela oferecidas, mas também a compreensão que a contribuinte teve sobre o lançamento fiscal.

Por este motivo, não apenas a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e demais elementos juntados aos autos devem ser levados em consideração, sendo imperioso um exame minucioso sobre a própria impugnação oferecida.

Destaca-se que não se sustenta, aqui, que a impugnação convalide eventual vício no lançamento. A impugnação, neste contexto, é importante para indicar se a norma individual e concreta, representada pelo lançamento de ofício, permitiu a adequada comunicação entre o Estado-Fisco (emissor-orador) e o administrado (receptor-ouvinte).

Deste modo, se o contribuinte compreender perfeitamente quais os motivos que ensejaram a autuação, apresentando, em sua impugnação, argumentos relevantes, detalhados e consistentes, não será admissível a tese de que tivera cerceado seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Neste sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Exercício: 2003, 2004. NULIDADE. No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio. (...) (Acórdão nº 1801-001.889 – 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento – Sessão de 11 de março de 2014)

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

(Acórdão 1402-001.756 – 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento – Sessão de 29 de julho de 2014)

Neste contexto, se a Fiscalização apresentar adequadamente quais os critérios que reputa corretos e quais os valores que serviram de base à sua análise, a contribuinte terá condições de contestar a conclusão fiscal, apresentando a impugnação que considerar mais adequada ao efetivo exercício do direito à ampla defesa.

Não há necessidade, portanto, de que o Auditor-Fiscal informe em que ponto, precisamente, a contribuinte errou. Para fins de validação do lançamento fiscal é suficiente a apresentação do cálculo correto de forma transparente, explicitando-se o meio pelo qual se chegaram aos resultados apontados. Diante destas informações, a contribuinte terá plenas condições de refletir sobre o seu procedimento e sobre raciocínio fiscal a fim de contestá-lo perante o órgão julgador competente.

Aliás, é falaciosa a argumentação da impugnante sobre a divergência entre as unidades de HERCEPTIN ponderadas pela Fiscalização (61.182) e as avaliadas pela impugnante (40.491). O “Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL20”, a fls. 4164/4494, demonstra, nota fiscal a nota fiscal, como a Fiscalização chegou às 61.182 unidades, sendo perfeitamente possível à interessada apurar quais as notas fiscais que, a seu ver, foram erroneamente consideradas pela Fiscalização e apresentar razões para afastá-las dos cálculos.

Fazendo um paralelo com o Código de Processo Civil, a motivação do auto de infração, tal qual a petição inicial (art. 319, III, do CPC), cumprirá o seu papel quando as argumentações e provas que o fundamentam sejam explicitadas de maneira clara e objetiva, não havendo necessidade de que a Autoridade Fiscal aponte quais os erros cometidos pelo contribuinte.

Analisando a impugnação oferecida pela autuada, verifica-se que compreendeu perfeitamente os fundamentos da autuação, o que lhe permitiu apresentar uma defesa consistente e detalhada, hábil a atacar o lançamento em diversos pontos, como, por exemplo, a periodicidade da apuração, o decurso do prazo decadencial, a revogação de norma legal que fundamentou a autuação, a desconsideração do crédito presumido, a atipicidade de certas operações, a aplicação do método de cálculo do PRL60 ao medicamento importado a granel, a inclusão do frete, do seguro e do II na apuração do preço praticado e a ilegalidade da fórmula de cálculo pelo método do PRL60 prevista na IN SRF nº 243, de 2002.

O nível de detalhamento da impugnação demonstra não apenas plena compreensão dos fundamentos da autuação, mas também evidente discernimento acerca da divergência entre os entendimentos da contribuinte e o do Fisco sobre a matéria.

Ante o exposto, não é possível se aceitar a tese da defesa de que a ausência de indicação dos erros de cálculo cometidos pela contribuinte, na motivação das autuações, tenham resultado em efetiva limitação na compreensão dos motivos que ensejaram o lançamento fiscal, cuja consequência seria o prejuízo ao exercício do direito de defesa.

O julgamento do CARF invocado pela interessada como precedente (Acórdão nº 1102-000959) não é aplicável ao caso, tendo em vista que a situação concreta lá examinada é diversa da ora debatida. O CARF,

na aludida decisão, acolheu o recurso de ofício interposto pela da DRJ, a qual havia anulado o lançamento por vício de motivação, conforme se verifica no excerto abaixo extraído do voto condutor:

A matéria que sobe para apreciação desta Turma de Julgamento diz respeito à nulidade do lançamento por falta de motivação adequada.

Não há reparos a serem feito à decisão recorrida, que entendeu que os métodos de apuração de preços de transferência utilizados pelo contribuinte podem ser desconsiderados pela fiscalização, caso a documentação apresentada seja imprestável para formar a convicção quanto ao preço-parâmetro, mas que essa decisão deve ser devidamente motivada, sob pena de nulidade.

A autoridade julgadora observou que, apesar de o contribuinte ter expressamente informado quais os ajustes efetuados e o método utilizado para cada produto, a autoridade fiscal nem sequer fez referência a essas informações, as ignorou e, sem qualquer motivação, adotou novos métodos e efetuou novos cálculos, quando deveria justificar e comprovar que o método adotado pelo contribuinte seria inaplicável e/ou a documentação apresentada seria imprestável para respaldar os cálculos dos preços-parâmetro.

Ademais, a Fiscalização não esclareceu porque ignorou os métodos PIC e PRL20 adotados pelo contribuinte, substituindo-o pelo método PRL60; porque em algumas ocorrências, apesar de manter o método utilizado pela empresa, o valor obtido foi diferente; e porque, para os casos em que o contribuinte não indicou o método, adotou, sem qualquer esclarecimento ou justificativa, para alguns itens o método PRL20 e para outros o PRL60.

Constata-se, assim, que, no caso julgado pelo CARF, a Autoridade Fiscal afastou o método utilizado pelo contribuinte sem apresentar a devida razão. Transcrevo a motivação da autuação anulada, constante no voto do Conselheiro Relator:

O Termo de Verificação Fiscal se limita a listar os diversos termos lavrados e respostas obtidas, e, para descrever as infrações lançadas, escreve (fl. 870):

II- DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS:

1. pelo programa utilizado, foram constatadas infrações às normas de preços de transferência;
2. tais infrações estão descritas nas planilhas em anexo, onde estão identificados os produtos para os quais foram apurados ajustes;
3. tais ajustes levam em consideração os ajustes eventualmente já efetuados pelo contribuinte;

Em função das irregularidades acima, está sendo lavrado, nesta data, Auto de Infração. Este Termo e as planilhas anexas fazem parte integrante do mesmo.

Em seguida, seguem planilhas que apuram os preços-parâmetro corretos no entendimento da Fiscalização, mas sem maiores esclarecimentos dos critérios utilizados (fls. 871 a 918).

Já a descrição dos fatos constante dos autos de infração se resume ao seguinte:

“Valor apurado conforme TCVF Termo de Constatação e Verificação Fiscal entregue nesta data.” (fls. 923 e 928).

Ora, uma motivação desta natureza em nada se compara com aquela exposta nas autuações em julgamento no presente processo, restando evidenciado que o precedente mencionado pela impugnante não tem relação com o caso concreto.

Quanto à argumentação da impugnante de que os equívocos cometidos pela Fiscalização seriam tantos a ponto de inviabilizar sua correção, nada há o que se discutir, posto que, como se verá na sequência do presente voto, o lançamento fiscal foi corretamente elaborado, não merecendo ressalvas.

Desta forma, afasto a alegação de que o trabalho fiscal não está claro a ponto de a Recorrente não conseguir compreender a exigência perpetrada no Auto de Infração, eis que apresentou defesa e recurso se defendendo de toda a acusação, demonstrando que entendeu perfeitamente a infração que esta sendo imputada.

3 - Indevida descon sideração do regime de apuração eleito pela Recorrente:

A Recorrente alega que a fiscalização deveria ter calculado o ajuste de preço de transferência pelo regime do lucro real trimestral e não anual (em 31 de dezembro) como foi feito, eis que com exceção do artigo 41 da IN 243/02, inexist e na legislação ordinária determinação para que a apuração seja feita pelo regime anual, cometendo a fiscalização vício insanável e acarretando em nulidade absoluta do Auto de Infração.

Tal alegação da Recorrente, no meu entender, merece ser acolhida. Vejamos.

Inicialmente, para a demonstração da nulidade da autuação fiscal, cabe destacar os artigos 18, § 1º e 19, § 4º da Lei 9.430/96, na redação vigente em 2010:

"Artigo 18. (...)

§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos."

"Artigo 19. (...)

(...)

§ 4º As médias aritméticas de que trata o parágrafo anterior serão calculadas em relação ao período de apuração da respectiva base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira."

Por sua vez, o artigo 45 da Lei nº 10.637, de 30.12.2002 ("**Lei 10.637/02**"), que trata da aplicação das regras estabelecidas na Lei 9.430/96, determina que:

*"Artigo 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, **apurados na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:*

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

(...)

§ 2º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Como se infere das regras acima, o cálculo dos preços parâmetro e praticado, para fins de comparação e aplicação da legislação de preços de transferência, deve ser realizado para o período de apuração do IRPJ e da CSLL do contribuinte.

Os regimes de apuração do IRPJ e da CSLL vigentes em 2010 foram instituídos justamente pela Lei 9.430/96, em seus artigos 1º e 2º:

"Artigo 1º. A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observadas a alterações desta Lei.

Artigo 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre a base de cálculo estimada, mediante aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo

art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior".

A partir do dispositivo acima, conclui-se que em 2010 (e ainda hoje) existiam 3 regimes de apuração para IRPJ e CSLL: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, sendo que em todos os 3 o período de apuração é trimestral. Apenas para o lucro real, admite-se que o contribuinte opte pelo período anual.

Os dispositivos transcritos demonstram também, como já se disse, que os preços de transferência devem ser calculados e aplicados de acordo com o regime de apuração escolhido pelo contribuinte. Nesse ponto, repare-se que o texto legal foi preciso o suficiente para utilizar o termo "período de apuração", exatamente como indicado e definido pela própria Lei 9.430/96!

Assim, pessoas jurídicas sujeitas à apuração trimestral do lucro real tem que realizar o ajuste trimestral de preços de transferência. Tal conclusão decorre expressamente da lei e da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL.

Vejamos um exemplo.

Imagine-se que uma pessoa jurídica optante da apuração do lucro real trimestral apurou prejuízos nos primeiros 3 trimestres de determinado exercício. Considere-se, ainda, que a realização do ajuste de preços de transferência apenas em 31 de dezembro do ano-calendário teve o efeito de fazer com que essa pessoa jurídica apurasse lucros no 4º trimestre. Essa situação prejudicaria o contribuinte em questão, pois (1) não lhe seria possível compensar o prejuízo auferido nos trimestres anteriores integralmente com o lucro apurado no último trimestre do ano e, eventualmente, (2) o contribuinte poderia acabar obrigado a pagar IRPJ em montante superior ao efetivamente devido, haja vista que a alíquota adicional do imposto, nesse caso, incidiria sobre o montante que superar R\$ 60.000,00 de lucro no trimestre, e não R\$ 240.000,00, como ocorre no lucro real anual.

Tanto é assim que **não há em nenhum dispositivo legal ou infralegal a determinação para que o preço de transferência seja calculado com base nas operações praticadas durante todo o ano, devendo o ajuste ser realizado em 31 de dezembro de cada ano, independentemente de a pessoa jurídica ser optante da apuração trimestral ou anual do lucro real.**

Aliás, na própria DIPJ do ano-calendário de 2010 havia os campos a serem preenchidos com eventuais ajustes de preços de transferência em cada trimestre, conforme se pode ver na linha 9 do campo adições da Ficha 09A do primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres da DIPJ apresentada pela Recorrente (fls. 55/237).

Nesse ponto, vale abriremos um parêntese. A IN 243/02, em vigor no exercício autuado, estabelecia o seguinte:

"Artigo 41. As verificações dos preços de transferência, a que se referem esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude."

Poder-se-ia argumentar que o referido artigo estabelece que os ajustes de preços de transferência somente devem ser realizados em 31 de dezembro de cada ano, com base nas operações realizadas durante todo o ano calendário, independentemente do regime de apuração do lucro real adotado pela pessoa jurídica.

Essa interpretação, contudo, é inadmissível. Primeiro, porque inexistente respaldo legal para este entendimento e segundo porque o mencionado artigo 41 se encontra dentro do capítulo da IN 243/02 destinado aos procedimentos de fiscalização. Assim, apesar de impreciso, o artigo 41 nada mais é do que uma determinação destinada às autoridades fiscais, para que o procedimento de verificação da aplicação das regras seja realizado somente após o encerramento do ano calendário, mas a apuração deve ser conforme o regime que a contribuinte optou. Assim, entendo que não é possível atribuir outra interpretação a este dispositivo, sob o risco de torná-lo letra morta.

Aliás, vale observar que a própria decisão da DRJ, às fls. 5.452, afirma que o artigo 41 da IN 243/02 pode “dar a impressão de que se refere apenas ao período da auditoria fiscal”. No entanto, a decisão recorrida optou por desprezar essa interpretação unicamente com base em atos hierarquicamente inferiores à IN 243/02 e à Lei 9.430/96, a exemplo de instruções de preenchimento da DIPJ. Por óbvio, não há como prosperar esse raciocínio, vez que os atos de hierarquia inferior é que devem ser interpretados à luz dos atos superiores (notadamente a Lei), e não o contrário, como parece propor a decisão da DRJ/SP.

Ou seja, no caso a Instrução Normativa serve para apresentar interpretação da Receita Federal sobre determinada norma que resultou em procedimento a ser adotado pela fiscalização (ajuste do preço de transferência no final do período de apuração - 31/12) e não tem o condão de regulamentar o regime de tributação adotado pelo contribuinte, muito menos regulamentar hipótese específica para afastá-lo no momento em que se apura o ajuste do preço de transferência.

É fato que à fiscalização é assegurado o poder de investigar eventuais irregularidades praticadas pelo contribuinte e, quando o caso, promover o lançamento de ofício de valores eventualmente apurados como devidos. Entretanto, não pode o lançamento prevalecer quando desqualifica o regime utilizado pelo contribuinte e lhe atribui outro, fundamentando-se exclusivamente em Instrução Normativa que inovou a matéria em relação à legislação específica de regência, em desrespeito ao princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II, da CF, artigo 37 da CF/88 e artigo 97 do CTN).

Em linha com os argumentos acima, este Egrégio CARF já decidiu, em mais de uma ocasião, que **os preços-parâmetro devem ser aferidos em conformidade com o**

período de apuração eleito pelo contribuinte (ou seja, anual ou trimestral), como ilustram as seguintes ementas de julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”):

(i) “PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – (...)AJUSTE NA IMPORTAÇÃO

É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação. Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados.

O período de apuração dos preços médios deve ser o de ocorrência do fato gerador (trimestral ou anual). (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º).”

(CSRF, 1ª Turma, Processo nº 16327.002138/00-00, Acórdão nº 01-06.073, julgado em 11.11.2008)

(ii) “PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – (...) AJUSTE NA IMPORTAÇÃO

É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação. Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados. O período de apuração dos preços médios deve ser o de ocorrência do fato gerador (trimestral ou anual). (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º).

(CSRF, 1ª Turma, Processo nº 16327.002604/2003-07, Acórdão nº 01-05.784, julgado em 4.12.2007)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — *Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos descritos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo.*

AJUSTE NA IMPORTAÇÃO - *É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação.*

Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados. O

período de apuração dos preços médios deve ser o de ocorrência do fato gerador (trimestral ou anual). (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º).

Recurso especial da Fazenda negado. (Processo - 327.002604/2003-07, - Acórdão CSRF 01-05.784)

Feitas essas considerações, passamos à análise do procedimento adotado no presente Auto de Infração.

Como pode ser observado do Termo de Verificação Fiscal (p.2), a Fiscalização identificou claramente que o regime de apuração do IRPJ e da CSLL escolhido pela Recorrente foi o lucro real trimestral. Mesmo assim, conforme documentos juntados ao Auto de Infração (como p. ex. "Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL20"), realizou o cálculo de preços de transferência considerando as operações praticadas durante todo o ano de 2010 e realizando o ajuste somente em 31 de dezembro daquele ano.

Note-se que não há, em qualquer lugar do Auto de Infração, menção ao dispositivo legal que permita tal procedimento, até porque – como já se disse – esse dispositivo inexistente.

Ora, A NÃO OBSERVÂNCIA DO REGIME DE APURAÇÃO ELEITO PELA REQUERENTE, SEM A INDICAÇÃO DE QUALQUER JUSTIFICATIVA OU FUNDAMENTO LEGAL PARA TANTO, VIOLA O ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ("CTN"), RAZÃO PELA QUAL MACULA POR COMPLETO O AUTO DE INFRAÇÃO, CONFORME FARTA JURISPRUDÊNCIA DO COLENDO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS ("CARF"):

(i) "NULIDADE. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELO LUCRO REAL ANUAL DESCONSIDERADA PELA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO PELO LUCRO REAL TRIMESTRAL. ILEGALIDADE.

Foi desconsiderada, de maneira equivocada pela Fiscalização, a opção da contribuinte pelo lucro real anual. Portanto, os lançamentos de ofício efetuados pela autoridade tributária adotando como regime de tributação o lucro real trimestral padecem de suporte legal, encontram-se em desacordo com a legislação em regência e afrontam os critérios material e temporal previstos no artigo 142 do CTN, razão pela qual devem ser considerados nulos.

(...)"

(CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo nº 14041.001.159/2008-35, Acórdão nº 1401-001.411, julgado em 5.3.2015)

(ii) "IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do

anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável.”

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Processo nº 10875.005.595/2003-13, Acórdão nº 9101-002.147, julgado em 7.12.2015)

Na linha dos argumentos apresentados acima, fundados na jurisprudência deste Egrégio CARF, a indevida desconsideração do regime de apuração do lucro real adotado pela Recorrente implica em afronta ao princípio da legalidade e irreversível vício de nulidade do presente Auto de Infração, sendo impositivo o cancelamento integral dos créditos tributários em questão.

Desta forma, acolho o pedido preliminar da Autuada e cancelo o Auto de Infração devido a constatação de vício insanável causado pela desconsideração por parte da Fiscalização do regime de apuração adotado pela Recorrente.

Por consequência lógica, como acolhi a alegação de nulidade do Auto de Infração devido a fiscalização ter desconsiderado o regime de apuração do lucro escolhido pela Recorrente, **entendo que o pedido de decadência dos três primeiros trimestre do ano-calendário de 2010 nos termos do artigo 150, parágrafo quarto do CTN perdeu seu objeto.**

3 - Da revogação do PRL para o ano de 2010:

Segundo a Recorrente, no ano de 2010 ou inexistia margens para aplicação do PRL ou ocorreu a revogação do PRL devido a MP 476/09, que revogou o artigo 61, inciso II do MP 472/09, que por sua vez, tinha revogado o artigo 2 da Lei 9.959/09 que tinha alterado a alínea "d" do inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/96 para determinar as margens de lucro do PRL 20 e PRL 60, não foi convertida em lei.

Tal alegação da Recorrente não merece ser acolhida.

Para o caso concreto, verifica-se que, em 16 de dezembro de 2009, foi retirada a eficácia do artigo 2º da Lei nº 9.959, de 2000, tendo em vista a publicação da MP nº 472/2009 que, no inciso II do seu artigo 61, dispunha:

Art. 61. Ficam revogados:

(...)

II - o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

Em 24 de dezembro de 2009, poucos dias depois de publicada a MP nº 472/2009, foi publicada a MP nº 476/2009, a qual, em seu artigo 6º, revogou o inciso II do

artigo 61 da MP nº 472/2009 e, expressamente, devolveu ao artigo 2º da Lei nº 9.959/2000 sua vigência:

Art. 6º Fica revogado o inciso II do art. 61 da Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, voltando a vigor o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

Logo, quando se iniciou o ano-calendário de 2010, objeto das autuações em exame, o artigo 2º da Lei nº 9.959, de 2000, encontrava-se em pleno vigor, devendo ser observado pelos contribuintes e pelo Fisco Federal.

A não conversão em lei do inciso II do artigo 61 da MP nº 472/2009 em nada alterou este quadro, mantendo hígida a aplicação do método PLR durante o ano calendário 2010.

Desta forma, também afasto esta alegação preliminar.

MÉRITO:

4 - Ilegalidade da IN 243/02 em relação ao PRL - 60:

Em relação a alegada ilegalidade da IN 243/02, relativamente a inovação ao cálculo do PRL-60 bem como por ter ultrapassado os limites previstos na Lei 9.430/96, está C. Turma já analisou e julgou diversas vezes esta matéria, onde dentre os diversos entendimentos apresentados, me filiei ao exposto no voto do D. Conselheiro Lucas Bevilacqua no processo 10283.720775/2014-33 , o qual colaciono abaixo. Vejamos.

Assim, para fundamentar meu voto utilizo os argumentos postos pelo D. Conselheiro Lucas Bevilacqua no v. acórdão proferido nos autos do processo 10283.720775/2014-33 onde acompanhei seu entendimento relativo a ilegalidade do IN 243/02 em relação ao PRL 60.

As normas de preço de transferência foram introduzidas no direito nacional pela Lei 9.430/96, segundo Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano como norma antielisiva específica, para evitar a manipulação artificial de resultados por intermédio de operações internacionais celebradas por partes relacionadas, permitindo que a tributação de empresas transnacionais se dê em conformidade com a sua capacidade contributiva. .

A norma, pois, deve ser interpretada e aplicada buscando garantir a tributação adequada de uma operação entre partes vinculadas que poderia, em hipótese, ser realizada fora dos padrões do mercado. Seu objetivo não é aumentar a arrecadação artificialmente, mas garantir a arrecadação nos liames da lei.

A polêmica aqui enfrentada é a dissonância que existe a Lei 9.430/96 e a IN 243/02, relativa à bens aplicados à produção, na medida em que esta utiliza critérios de proporcionalidade e

isolamento do preço líquido de venda. A mera comparação entre os dispositivos já revela que a IN acabou ultrapassando seus limites normativos, vejamos:

| Art. 18, II, "d", 1 da Lei 9.430/96 | Art. 12, §11, IN 243/02 |
|--|--|
| <p>II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:</p> <p>d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)</p> <p>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;</p> <p>2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.</p> | <p>§ 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:</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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.</p> |

O efeito da alteração teve alto impacto na fórmula, como apontado em declaração de voto nos autos do Processo Administrativo n. 16561.720068/201154, Acórdão n.º 9101.002.323, que peço vênia para transcrição adotando-a como razões de decidir:

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para

o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's length.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

Considerando o conhecido valor líquido da operação de revenda (PR) e a margem de lucro (L) apurada conforme a fórmula legal, determina-se o preço parâmetro (PP), que será o valor limite para que o correspondente bem, serviço ou direito importado de parte vinculada seja dedutível da base de cálculo do IRPJ ou da CSL.

Note-se que cada um desses fatores possui uma função determinante na fórmula prescrita no art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, o que evidencia a decisão consciente do legislador ordinário ao enunciar a Lei n. 9.959/2000, sendo relevante destacar que:

- quanto maior o valor agregado no Brasil ("VA"), menor será "L" (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda ("PR") para a composição preço parâmetro ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".

- Para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (relacionada) sem o controle da administração tributária dos preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcelas dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passam a ser indedutíveis.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001, (vide tópico "I", acima) e encontrou justificativas por diferentes perspectivas, a saber:

- *Equilíbrio: A adoção de uma margem de lucro de elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil dessa base;*

- *Indução: positiva. O legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento e de incentivo à produção nacional, de forma que: quanto maior for a agregação de valor no Brasil, maior será o preço-parâmetro e, conseqüentemente, menor será o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.*

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil. Como se evidenciou no tópico “1”, acima, o legislador ordinário apenas realizou uma reforma legal para incorporar essa “melhoria” em 2012, com a edição da Lei n. 12.715.

Por sua vez, em 2002, a IN 243 indicou a necessidade da adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia a correta decorrência da Lei n. 9.959/2000.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI → valor declarado do bem importado
PP → preço parâmetro, preço *arm's length*.
PR → preço de revenda líquido.
VA → valor agregado na produção nacional
L → lucro

Como se pode observar, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001. Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula, diversa daquela que até então seria de aceitação geral:

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

A fórmula da IN 243/2002, conforme alegado, expressaria com maior clareza e, ainda, imprimiria melhorias a essa segunda fórmula que supostamente seria possível abstrair do texto do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Conforme a fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente fundamentaria a IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% deveria incidir apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que: (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

| | Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01 | Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002) |
|--|---|---|
| Fórmula de cálculo do PRL-60 | ✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$ | ✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$ |
| Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro” | 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil. | 60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados. |
| Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro” | Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%. | Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%. |

Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, $PR = 100,00$) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, $VA = 50,00$). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

| | Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01 | Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002) |
|---|--|--|
| Fórmula de cálculo do PRL-60: | ✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\%(PR - VA)$ | ✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$ |
| Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto: | $L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$ | $L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$ |
| RESULTADO | 70,00 | - 10,00 |

A função de tais fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, de forma as operações consideradas arm's length, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de "R\$ 70,00", enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como "PP" seria negativo, qual seja, "R\$ 10,00", como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em obra de referência sobre o tema dos preços de transferência:

"7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

Cálculo da 'margem de lucro': a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00 e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da 'margem de lucro', determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma 'margem de lucro', determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do 'preço-parâmetro': a expressão 'preço-parâmetro' é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada 'controlada'. O 'preço-parâmetro' é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos restringir o resultado almejado pelo legislador."

O efeito prático recebeu inúmeras críticas da doutrina especializada, por todos, as lições de Schoueri:

(...) Chega a pasmar o resultado da aplicação da fórmula prevista na IN/SRF n.243/2002 para o método PRL com margem de 60%. A ser correta a interpretação do Fisco, exigir-se-ia, na realidade, que o contribuinte tenha uma desproporcional margem de lucro de 150%, em qualquer hipótese. O raciocínio matemático é imediato: para um produto vendido a 100, com lucro de 60, o custo é de 40. Ora, nesse caso, o lucro (60) é de 150% sobre o custo (40).

Claro que a tal absurdo não chegaria o legislador. Ao contrário, como mencionado, a Lei 9.430/1996 jamais pretendeu desestimular a industrialização local. Como visto, quanto maior o valor agregado ao bem produzido no País, tanto menos será a margem de lucro exigida.

O próprio Poder Judiciário já tem afastado a aplicação da IN 243 ante sua afronta à legalidade tributária:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.

-Recurso provido.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 316016 - 0034048-52.2007.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, julgado em 19/08/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/09/2010 PÁGINA: 257)

Por último oportuna se faz transcrição da ementa de julgado proferido também pelo TRF 3 no mesmo sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA. (TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-25.2005.4.03.6100/SP)

Nessa perspectiva, muito embora os respeitáveis entendimentos contrários, voto pela ilegalidade da IN 243/02 dado que ultrapassados os limites normativos.

Assim, conforme pode se verificar dos excertos colacionado no voto proferido pelo D. Conselheiro, tanto a doutrina, como a jurisprudência concordam que a IN 243/02 altera a forma pela qual o cálculo do ajuste do preço de transferência é feito quando utilizado o método PRL-60, não restando dúvida que a norma em análise encontra-se eivada de ilegalidade, eis que não se pode admitir que uma Instrução Normativa, ato administrativo ou norma infra-legal (norma complementar emanada pela Administração Pública sem chancela do Congresso Nacional ou Presidente da República), que, no caso, tem condão de esclarecer entendimento da Secretaria da Receita Federal em relação a pontos da legislação, modifique a forma e o método determinado na lei específica que regulamenta o preço de transferência.

Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei 9.430/1996, com a redação da Lei 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o art. 12 da Instrução Normativa SRF 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL 60%, incluindo na fórmula: (1) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e (2) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (3) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do art. 18 da Lei 9.430/1996, com a redação da Lei 9.959/2000: (a) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (b) também

não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, conforme demonstrado acima, a IN 243/02 não altera apenas a forma de como deve ser feito o cálculo, mas também quando utilizada a fórmula de cálculo prevista na norma administrativa (IN), notou-se que acaba majorando o ajuste a ser feito no preço de transferência e, por consequência, altera a base tributável do IRPJ, o que não pode ser admitido por meio de Instrução Normativa, conforme determina o II e pelo §1º do art. 97 do CTN.

Desta forma, conforme nitidamente demonstrado acima, voto para acolher a alegação de ilegalidade da IN 243/02 por afronta ao princípio da estrita legalidade e afastar a exigência dos créditos dos quais o ajuste do preço de transferência utilizou para o cálculo o método PRL-60 nos termos da citada Instrução Normativa.

5 - Erro no cálculo do preço parâmetro, com a indevida exclusão dos valores de contribuições sociais devido a concessão de benefícios fiscais de crédito presumido (PRL-20 e PRL-60):

A fiscalização excluiu valores relativos a benefícios fiscais de crédito presumido de PIS/COFINS concedidos a alguns medicamentos pelo artigo 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

Alega a Recorrente, que tal procedimento do Auditor Fiscal está equivocado.

Em que pese as alegações da Recorrente em relações a fatores econômicos e comerciais, entendo que no âmbito tributário tal alegação não merece prosperar.

Esta matéria inclusive já foi analisada por esta C. Turma Ordinária no processo - 16561.720074/2012-92 , onde restou consignado o seguinte:

*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.

Para facilitar o entendimento acima, colaciono a parte do voto vencedor sobre a matéria:

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. (1402002.296 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Este entendimento não também pode ser visto no acórdão nº 1401-001.527, o qual transcrevo a ementa abaixo:

IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos.

Trago à reflexão os relevantes argumentos do Conselheiro Relator:

Da Lei 10.147/2000 se pode extrair que apenas a pessoa jurídica que não é importador ou industrial está dispensada do recolhimento das contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos apontados pela Lei nº 10.147/2000, uma vez que a tributação seria à alíquota zero, por outro lado, os fabricantes e importadores, como é o caso da contribuinte, se sujeitam às alíquotas de 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. A incidência é patente.

*Sendo assim, ao tomar parte do regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica não se exime do recolhimento dessas contribuições, **mas tem a faculdade de deduzir créditos extras dos valores devidos das contribuições**, tendo como contrapartida o compromisso de promover uma diminuição nos preços dos medicamentos proporcionalmente à redução de sua carga tributária.*

E o art. 18 da Lei 9.430/96 que dá o tom do cálculo da base de cálculo do método PRL 60, não deixa margens a dúvidas. Isto é,

que só é passível de dedução “os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas”, justamente porque é esse o ponto de partida. Qualquer coisa fora desse escopo, não faz parte do ponto de partida e, portanto, não precisa ser ajustado.

Ademais é inerente ao método PRL o fato de se tratar de um método de cálculo presumido. O método de cálculo é feito de “frente para trás”. Intuitivamente parte-se do Preço de Revenda e o legislador comanda que se retire tudo aquilo que seja possível até chegarmos, até isolarmos o preço parâmetro de importação para subsequente comparação com o preço real importado. Embora na elaboração de seus componentes o legislador vise a uma maior aproximação possível da realidade, isso é obtido até determinado ponto pelo legislador, mas nos exatos termos de seus componentes, não sendo dado ao fiscal ampliar a referida fórmula por mais justa que possa parecer essa ampliação. O método PIC é outro método onde a margem de presunção é bem menor e que se cabível ou utilizado a finalidade prevista pela Lei seria melhor alcançada em função da natureza de seu cálculo, mas não é o caso do PRL. Dessa forma, não se pode fazer um híbrido dos dois métodos com a finalidade de se chegar a um preço parâmetro mais justo, como pretende a Recorrente, misturando um fórmula presumida com outra fórmula em que o custo real é que prepondera.

Desta forma, nada a reparar no procedimento fiscal ao reconhecer que a contribuinte estava sob a fruição do regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 e, assim, para fins de determinação do preço parâmetro, deduziu dos preços de venda de cada um dos medicamentos os valores devidos a título de contribuição para o Pis e Cofins.

Sendo assim, entendo que o procedimento da fiscalização foi correto, devendo a exclusão do PIS/COFINS do preço parâmetro ser mantida nos termos do Auto de Infração.

Em relação a isenção do ICMS prevista em Convenio, passo a analisar juntamente com as alegações de inclusão indevida de operações atípicas.

6 - INCLUSÃO INDEVIDA NO PREÇO PARÂMETRO DE OPERAÇÕES ATÍPICAS (PRL-20 para os demais produtos e PRL-60 para o Tamiflu):

Alega a Recorrente que a partir da análise do valor total das vendas brutas considerado para fins de apuração dos preços parâmetros pôde perceber um outro erro cometido pela Fiscalização na determinação dos preços parâmetros: **a Fiscalização incluiu no cálculo de preço de transferência as operações atípicas praticadas pela autuada**, contrariando frontalmente a determinação da IN 243/02, em seu artigo 31.

A regra prevista no artigo 31, vigente à época dos fatos geradores, assegurava de forma expressa que, **em hipótese alguma**, operações atípicas seriam consideradas como

parâmetro, cuidando de exemplificar algumas transações entendidas como tal, a saber: 1 - liquidações de estoque, 2 - encerramentos de atividades e 3 - vendas com subsídios governamentais.

Para que seja possível delimitar o conceito de operações atípicas, é preciso verificar qual o elemento comum nas três hipóteses listadas pelo artigo 31 acima transcrito. Vendas realizadas no contexto de liquidações de estoque ou do encerramento de atividades e, ainda, vendas beneficiadas por subsídios governamentais têm em comum uma única característica: são realizadas por valores inferiores aos que seriam usuais (ou seja, inferiores aos valores considerados 'típicos', 'de mercado').

Assim, para que tais operações não contaminem o cálculo do preço de transferência e acabem causando distorções indesejadas, estabeleceu-se que devem ser completamente desconsideradas para fins de determinação do preço parâmetro.

No caso específico da Recorrente, há uma série de circunstâncias que ela entende que deveriam ter sido consideradas pela Fiscalização para identificação das operações atípicas e que foram singelamente ignoradas. Alega que a DRJ seguiu na mesma linha, ignorando os argumentos e as evidências apresentadas pela Recorrente em relação ao caráter atípico de algumas de suas operações que foram indevidamente consideradas para o cálculo do suposto ajuste de preços de transferência. Vejamos.

(a) Mercado controlado: aplicação do Coeficiente de Adequação de Preços ("CAP") às vendas governamentais.

Em relação a alegação de que parte dos produtos da Recorrente tem preços regulamentados pelo CAP, Agência Nacional de Vigilância Sanitária e ANVISA e que por isso não poderia praticar preços típicos de mercado privado, entendo que não deve ser acolhida.

Tais regulamentações relativas aos preços dos remédios tanto para venda privada, como para vendas governamentais, são praxe do segmento e são aplicadas para todas as empresas deste tipo de mercado, não se enquadrando como fato atípico nos termos do artigo 31 da IN 243/02.

A interpretação proposta pela Recorrente ao presente caso não é adequada, visto que procura vincular a tipicidade de uma operação à sua relação com ambiente negocial privado em que os preços são livremente acordados pelas partes. Tal entendimento mostra-se equivocado à luz dos próprios exemplos citados no artigo 31 da IN SRF nº 243, de 2002.

Como muito bem apontado no v. acórdão recorrido, *"nada impede que operações de liquidações de estoque e relacionadas ao encerramento de atividades sejam realizadas a preço de mercado. Diante disso, o conceito de atipicidade deve ser diferente do proposto na impugnação, devendo ele levar em conta a normalidade da operação em relação aos negócios usualmente praticados pelo contribuinte especificamente considerado."*

No caso concreto, é de se reconhecer que a contribuinte atua em um mercado fortemente regulamentado, realizando consideráveis vendas a entidades estatais. Todavia, neste cenário, as vendas governamentais não podem ser consideradas operações atípicas, mas habituais, integrando a atividade normal da empresa e sendo evidentemente consideradas na sua estratégia corporativa para a obtenção dos lucros almejados por seus acionistas.

Sendo assim, com exceção das operações com subsídios governamentais de isenção tributária de ICMS para determinados produtos que serão abaixo analisados, não verifico que a alegação da Recorrente deve ser acolhida para as operações com os demais produtos, devendo sim serem incluídas no preço-parâmetro para o cálculo do PRL.

Já para as operações com subsídio governamental, tal como isenção tributária de ICMS para o ROACUTAN, PULMOZYME e TAMIFLU, previstas no Convênio 87/02, entendo que existe a alegada atipicidade.

Por meio do Convênio ICMS nº 87, de 5.7.2002 ("**Convênio 87/02**"), o Conselho Nacional de Política Fazendária ("**CONFAZ**") concedeu **isenção de ICMS** em operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal.

No ano de 2010, os seguintes medicamentos estavam contemplados pela isenção de ICMS nos termos do Convênio 87/02: (i) ROACUTAN, (ii) PULMOZYME e (iii) TAMIFLU, conforme a redação do anexo único do Convênio 87/02 então vigente (fls. 5393/5421).

Tais subsídios são destinados para medicamentos vendidos apenas para entidades governamentais e duram por certo período de tempo e alteram o preço médio de mercado para os produtos isentos.

Assim, entendo que estas operações devem ser equiparadas com as operações com benefícios fiscais de créditos presumidos de PIS/COFINS onde a fiscalização as excluiu do cálculo do preço parâmetro.

Desta forma, as vendas governamentais de tais produtos, por contarem com subsídio governamental, na forma de isenção de ICMS, classificam-se como operações atípicas e, portanto, não poderiam ter sido consideradas na formação do preço parâmetro.

Em relação as operações com TAMIFLU que segundo a Recorrente foram doados ao governo, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida e para fundamentar meu voto utilizo os fundamentos do v. acórdão da DRJ em relação a esta matéria.

No que concerne ao Tamiflu, a impugnante alegou que, em face da pandemia da Gripe H1N1, realizou vendas emergenciais ao governo, com desconto médio de 47%, o que não autorizaria a presunção da lucratividade de 60% estabelecida no método da apuração do preço de transferência. Ademais, refutou a aplicação do método PRL60, pois o medicamento, adquirido a granel, não passaria por processos que permitiriam a utilização dele.

As alegações suscitadas pela contribuinte não procedem. O inciso II do artigo 18 da lei nº 9.430, de 1996, previu que, para o método PRL, apenas duas margens de lucratividade seriam admitidas: 20% e 60%. A primeira para operações de simples revenda e a segunda, quando os bens forem aplicados à produção. Por este motivo, os descontos alegadamente concedidos não afastam a presunção de lucratividade de 60%.

Além disso, o inciso I do artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002, expressamente prevê que mesmo as vendas realizadas com descontos incondicionais devem ser computadas no cálculo do preço parâmetro.

Defendeu, também, a interessada que as operações de doações à OMS e ao governo federal seriam atípicas, não devendo elas ser computadas na apuração do preço parâmetro.

Ora, a reportagem e a cópia do Diário Oficial (fls. 5426/5428) trazidas pela interessada informam que as doações teriam ocorrido em meados do ano de 2009, o qual não tem relação com o período tratado nas autuações (ano calendário 2010). Além disso, os preços parâmetros foram calculados em função das notas fiscais listadas na “Tabela 8 – Vendas” (fls. 1255/2915) e no Demonstrativo de fls. (4752/4753), nos quais não constam os códigos CFOP 5910 e 6910, destinados a doações, o que afasta, definitivamente, a possibilidade de que doações tenham contribuído para a formação dos valores dos ajustes que motivaram o lançamento fiscal.

Desta forma, entendo que em relação a este tópico apenas as operações com isenção do ICMS são atípicas e por tal motivos devem ser excluídas do cálculo do preço parâmetro. O restante das alegações relativas a licitação, preços controlados pela ANVISA, Vigilância Sanitária e aplicação do CAP não devem ser acolhidas eis que são operações típicas do segmento da contribuinte.

7 - Acolher a alegação de que o não se deve aplicar o PRL 60 para a blisterização do TAMIFLU:

Em relação a alegação do Recorrente de que seria indevida aplicação do PRL 60 para as operações com TAMIFLU, devido ao fato de tais produtos terem passado pelo processo de blisterização, entendo que deve ser acolhida.

Já me manifestei sobre esta matéria nos autos do processo - 16561.720074/2012-92, onde foi proferido o v. acórdão 1402.002.296 com voto vencedor de minha relatoria, consignando o seguinte entendimento:

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 PRL20

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 PRL20, nos termos do artigo 18º da Lei 9.430/96.

No presente caso, entendo que assiste razão a Recorrente ao aplicar o método PRL20.

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 blisters 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 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).

Desta forma, de acordo com a jurisprudência acima apontada, voto por manter a aplicação do PRL 20 as operações com o TAMIFLU.

8 - Da inclusão do frete, seguro e impostos aduaneiros no preço praticado (CIF + II) tanto para o método PRL - 20 como para o PRL - 60:

E caso os argumentos acima não sejam acolhidos, ainda resta analisar a aplicação do método CIF + II utilizado pela fiscalização, ou seja, foi incluindo na base do

ajuste o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Assim a matéria deste relativa a este tópico trata sobre a necessidade ou não da inclusão dos custos relativos a frete, seguro e impostos incidentes na importação no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL-20, visando apurar o ajuste do preço de transferência.

No presente caso, entendo que os cálculos feitos pela Fiscalização devem ser retificados, eis que o Auditor Fiscal incluiu na base de cálculo o valor do frete, do seguro e dos impostos incidentes na importação, em que pesem terem sido contratados com terceiros.

Ou seja, entendo que tais valores são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro. Explico.

A finalidade para aplicação do preço de transferência surgiu da preocupação do Fisco ao verificar determinadas hipóteses de distribuição disfarçada do lucro em negócios realizados entre pessoas vinculadas em operações de importação e exportação.

Assim foram criadas normas destinadas a evitar a transferência indireta dos lucros nas operações entre pessoas vinculadas, contendo a evasão fiscal.

Tais normas, instituíram o método de comparação entre o preço efetivamente praticado no negócio realizado entre pessoas vinculadas com o denominado preço parâmetro, que serve de limitador dos custos de importação que podem ser deduzidos do lucro tributável na apuração do IRPJ e da CSLL.

Para apurar o preço parâmetro de produtos importados, constam na legislação três métodos distintos, sendo eles: PIC (Preços Independentes Comparados); PRL (Preço de Revenda menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), tendo cada um deles suas peculiaridades.

Por conseguinte, cabe ao sujeito passivo optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos dos §§ 4º e 5º da Lei n.º 9.430/96:

“§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

“§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.”

No presente caso, a Recorrente optou por calcular o preço parâmetro pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro).

Por seu turno, ao apurar o preço praticado o sujeito passivo não computou as despesas com frete, seguro e imposto de importação, aplicando o método FOB.

Diferentemente, o Auditor Fiscal partiu da premissa para lavrar os Autos de Infração de que como no preço de revenda o contribuinte inclui todos os seus custos e que no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL leva-se em consideração o preço de revenda, concluiu que na formação do preço parâmetro pelo método PRL estão embutidas as despesas com frete, seguro e imposto de importação, devendo o sujeito passivo incluí-las no preço praticado.

Desta feita, entende o Auditor Fiscal que, para que não haja distorções na comparação do preço parâmetro com o preço praticado, no cálculo deste último também devem ser computadas as despesas com frete, seguro e imposto de importação, mesmo que pagas a terceiros não vinculados.

Todavia, tal entendimento não merece prosperar. Vejamos.

Dispondo sobre o assunto o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 que assim determina:

"Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: (grifos nossos)

[...]

Do artigo acima transcrito depreende-se que a limitação na redução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens somente se aplica nas *"operações efetuadas com pessoa vinculada"*.

Na operação realizada pela Recorrente, verifica-se que o valor do frete e o valor do seguro são custos que foram pagos a terceiros com os quais ela não possui qualquer vínculo societário ou interesse econômico comum. Por seu turno, o imposto de importação foi pago diretamente à União Federal.

Sendo assim, resta claro que tais custos não são manipuláveis pela importadora e pela empresa vinculada estrangeira.

Corroborando com meu raciocínio, merece destaque a exposição de motivos da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrita, onde demonstra que as circunstâncias fáticas que ensejaram a promulgação deste lei reside na preocupação de se evitar transferência de recursos para o exterior mediante a manipulação de preços praticados em operações **com pessoas vinculadas**:

12. [...] "No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados Preços de Transferência, deforma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliados no exterior." (Pedro Malan) (grifos acrescidos)

Assim, face a exposição de motivos da lei, analisando-se a finalidade da criação do preço de transferência, tem-se que o legislador buscou controlar os preços

praticados nas operações de compra e venda e prestação de serviços entre partes relacionadas eis que, partilhando de interesses econômicos comuns, as partes poderiam, eventualmente, se utilizar de preços distintos daqueles usualmente praticados no mercado para, através de tais negociações, transferir rendimento tributável de um país para outro.

Como dito alhures, os valores do frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte, que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas por se tratar de operações realizadas com transportadoras, seguradoras e com a própria União e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Assim, para se apurar o preço praticado deve-se levar em conta o valor FOB da operação e não o valor CIF como pretende o Fisco, nos termos do caput do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96.

Ademais, esta matéria já foi analisada diversas vezes por esta C. Turma Ordinária, onde costumo seguir o entendimento do D. Conselheiro Lucas Bevilacqua registrado em seu voto proferido nos autos do processo administrativo de número 10283.720775/2014-33, o qual colaciono a seguir para complementar os fundamentos do meu voto.

Caso prevaleça o método utilizado pela fiscalização, ainda assim seus cálculos deverão ser retificados. Isto porque foi utilizado como base o método CIF + II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Ocorre que tal método não se coaduna com a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, pois a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma! Sua inclusão não teria outro objetivo que apenas o aumento do preço-parâmetro e diminuição da parcela dedutível.

No escólio das lições de Gerd Rothmann, é importante notar que:

o “preço-parâmetro” é um preço hipotético, apurado com base na forma estabelecida, taxativamente, pela Lei n. 9.430/96. Não se confunde, pois, como o preço efetivamente pago pelo importador (“preço praticado”).

Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas na lei

(...)

Como não entram no cálculo do hipotético “preço-parâmetro”, mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade “FOB”), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda. Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no “preço-parâmetro”, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.

(Gerd Willi Rothmann - Preços de transferência - método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. RDDT 165, junho de 2009, p.54-55.)

Na mesma linha são as lições de Ramon Tomazela e Bruno Fajersztajn :

Ademais, a esta altura da exposição, ressaltamos novamente que as regras de preços de transferência têm a finalidade de coibir a manipulação de preços em operações entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior. Ora, no mais das vezes, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro e, logo, não são passíveis de manipulação. Assim, na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo importador.

Realmente, esses valores escapam ao controle exatamente porque são encargos pagos a terceiros, e não ao exportador cujo preço está sujeito à comparação, e somente interessa limitar a dedutibilidade de valores que, integrados aos preços, representem transferência indireta de lucros à pessoa vinculada (ou a país com tributação favorecida). Nada disso está em cogitação quando o importador no Brasil incorre em despesas com frete e seguro com pessoas não vinculadas. Controlar tais operações está fora do escopo das regras de preços de transferência.

Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado. (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Nesse sentido também caminhou a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscal (CSRF) nos autos do processo administrativo n. 16327.000966/2002-74 (acórdão n. 910101166), relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF n.º 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Peço, inclusive, vênia aos colegas para incorporar em meu voto as razões de decidir da então Conselheira Karem Dias a seguir transcritas:

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço-parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico

Por último vale notar que tal entendimento vem prosperando na CSRF conforme se nota da decisão proferida nos autos do Processo nº 16327.001448/200600, Acórdão nº 9101002.940:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL.

Embora a decisão tenha sido proferida quando estava em vigência a IN 38/97, a verdade é que a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência. Vejamos a clara exposição do Conselheiro-relator:

Ocorre que o lançamento tributário em questão desconsidera o binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96: i) operações realizadas com pessoas vinculadas e operações internacionais envolvidas.

Para o frete e o seguro, foram contratadas empresas sem vínculos com o contribuinte, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os tributos sobre a importação são devidos à União e aos Estados, que obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.

Esse segundo fundamento para o cancelamento do auto de infração, portanto, decorre do princípio da legalidade em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial pelo legislador, qual seja, (i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

A própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, afirma que na aplicação das normas não devem ser considerados montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação

favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.

Bem notam o objetivo meramente esclarecedor do §6, do art. 18 da Lei 9.430/96, Tomazela e Fajersztajn quando afirmam que:

Em verdade, a razão de ser do parágrafo 6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96 reside no fato de que a importação pode ser realizada sob o regime CIF, no qual o exportador (vendedor) fica responsável pelas despesas com transporte e seguro. Por isso, a redação do dispositivo apenas esclarece a possibilidade de dedução dos custos relativos a frete e seguro, "cujo ônus tenha sido do importador", ou seja, nos casos em que a importação tenha sido realizada na modalidade FOB. Tanto é assim que para os tributos incidentes na importação, que consubstanciam sempre ônus do importador, não há qualquer ressalva relativa ao ônus do tributo (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Tal posicionamento é importante, porque independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.

Desta forma, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte em relação a este tópico, devendo tais valores relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação serem excluídos da apuração do preço de transferência, cancelando-se os Autos de Infração.

De todo o exposto, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte neste ponto devendo tais valores serem excluídos na apuração do preço-praticado.

Assim, o cálculo do PRL realizado pela Fiscalização deverá ser modificado para considerar o "Valor FOB Unitário em R\$", contido nos documentos "Demonstrativo do Preço Praticado PRL20" e "Demonstrativo do Preço Praticado PRL60", e o valor FOB dos produtos contidos no estoque inicial no cálculo da média dos preços praticados, e não o valor constante da coluna "CIF + II Unitário em R\$" e na "Tabela 7 - Inventário", sendo referida diferença, conseqüentemente, retirada de eventual ajuste a ser procedido.

Pelo exposto, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente para:

1 - Afastar a alegação de nulidade referente impossibilidade de compreensão dos cálculos da autuação e acolher a alegação de que a fiscalização desconsiderou o regime de apuração trimestral eleito pela Recorrente, acarretando em nulidade absoluta do auto de infração, devendo assim ser cancelado totalmente.

2 - Caso vencido, voto por afastar a alegação de inexistência de base legal do PRL no ano de 2010, para no mérito acolher a alegação de ilegalidade da IN 243/02 em relação ao PRL 60.

3 - E novamente, se a maioria dos meus pares entenderem que inexistente ilegalidade na IN 243/02, voto por dar provimento ao requerimento da Recorrente para excluir do preço praticado o frete, seguro e impostos incidentes na importação, bem como ao seu pedido para manter a aplicação do método PRL-20 para as operações cuja o TAMIFLU passou por blisterização e dar parcial provimento ao pedido da Recorrente para excluir do preço parâmetro as operações atípicas com isenção do ICMS nos termos do Convênio 82/02, mantendo a exigência em relação as demais operações alegadas como atípicas pela Recorrente, bem como negar provimento a alegação da Recorrente relativa ao erro no cálculo do preço parâmetro devido a exclusão, pela fiscalização, dos valores de contribuições sociais (PIS/COFINS) com benefícios fiscais de crédito presumido.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges - Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves está muito bem fundamentado.

Contudo, este colegiado, após ampla discussão, que remonta a muitos outros vários julgados da mesma matéria, divergiu do seu entendimento, no tocante a determinados pontos suscitados na peça recursal, tendo cabido a este Conselheiro a redação do voto vencedor.

Destarte, passo a destacar os pontos a serem considerados que couberam a minha relatoria o voto vencedor.

a) quanto ao eventual descumprimento dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996:

O i. relator suscitou tal matéria de ofício, quando proferiu seu voto.

Tal matéria versa sobre a falta de intimação solicitando que a recorrente apresente novos cálculos com o método mais benéfico, nos termos do artigo 20-A da Lei 9.430/96 com as alterações introduzidas pela 12.715/2013.

Contudo, o caso concreto em análise se refere a fatos geradores do ano-calendário de 2010, e a nova redação dada ao artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996 começa a operar os seus efeitos para os fatos geradores a partir de então, ou seja, ano-calendário de 2012.

Vejamos a redação da lei:

“Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma

vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”

Ou seja, qual o sentido da expressão "ano-calendário" logo no início do seu comando legal senão que delimitar o seu período inicial de aplicação deste regramento.

É uma norma com efeitos bem claros do seu momento inicial, que no caso é delimitado pelo ano-calendário, ou seja, o fato gerador em análise.

A recorrente foi fiscalizada sobre o ano-calendário de 2010, não se aplicando os efeitos advindos do art. 20-A da Lei n 9.430/1996, independente do momento que ocorra a fiscalização.

Destarte, entendo (o que acatado pela decisão do colegiado) que não procedem as evocações de ofício do nobre relator sobre o tema.

b) quanto à alegação de indevida desconsideração do regime de apuração eleito pela recorrente:

Alegou a recorrente que a autoridade fiscal autuante deveria ter calculado o ajuste de preço de transferência pelo regime de lucro real trimestral (sua opção de forma e período de tributação no ano-calendário fiscalizado) e não anual, como foi realizado.

O i. Conselheiro relator analisou com muita profundidade tal tema, mas o colegiado, por voto de qualidade, entendeu por divergir no cerne da questão, que envolve que o ajuste de preço de transferência deve ser anual.

A IN SRF nº 243/2002, no seu art. 41 assim disciplina:

Artigo 41. *As verificações dos preços de transferência, a que se referem esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude.*

O i. Conselheiro relator entendeu que tal dispositivo seja, nas suas palavras:

Assim, apesar de impreciso, o artigo 41 nada mais é do que uma determinação destinada às autoridades fiscais, para que o procedimento de verificação da aplicação das regras seja realizado somente após o encerramento do ano calendário, mas a apuração deve ser conforme o regime que a contribuinte optou.

Contudo, não vislumbro como dissociar as verificações anuais do ajuste do preço de transferência da imputação deste valor ao encerramento do exercício em 31 de dezembro.

A decisão *a quo* trabalha as alegações dos campos trimestrais de preenchimento da DIPJ, e enfoca que o *Perguntas e Respostas* do ano-calendário de 2010 (DIPJ 2011 - ano da fiscalização em questão), há expressa orientação de que o preço de transferência é calculado em bases anuais, independente do período de apuração do lucro real:

017 Qual o período a ser considerado para fins de cálculo dos preços parâmetros e do eventual ajuste?

Será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades.

O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude.

Ademais, os efeitos tributários do caso concreto, em que adicionados no 4º trimestre da recorrente, não significam serem prejudiciais à mesma. Poderia até tê-la beneficiado - tal questão não é primordial para o deslinde da questão, mas demonstra que a norma é bem objetiva no sentido de que os ajustes dos preços de transferência serão de periodicidade anual.

Destarte, REJEITA-SE as alegações da recorrente no que tange à esta matéria, conforme já decidido pelo colegiado.

c) quanto à ilegalidade da IN nº 243/2002

No que tange a este ponto, da ilegalidade da IN 243, tal assunto tem causado constantes divergências nos colegiados deste CARF, e o eminente relator se posiciona como habitualmente vem se posicionando, pelo entendimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Com todo respeito ao bem fundamentado voto do relator, há uma discordância deste posicionamento por parte deste colegiado, prevalecendo, por voto de qualidade do seu Presidente, posição divergente em relação à suposta ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, entre os quais me incluo.

Alega a recorrente da ilegalidade quanto à regulamentação dada pela IN SRF nº 243/2002 para a metodologia de cálculo dos preços parâmetros conforme o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, devendo ser aplicados a fórmula do preço parâmetro prevista na Lei nº 9.430/1996, que no seu entender é diferente e melhor aplicável ao caso.

Primeiramente, não procede a posição da recorrente de que *a autoridade julgadora a quo manteve o Auto de Infração com base no argumento de impossibilidade de, na esfera administrativa, serem apreciadas questões relativas à inconstitucionalidade e ilegalidade de norma*. No seu voto, a autoridade julgadora *a quo* traz outros argumentos para rechaçar as alegações da recorrente, compilando ementas e excertos de decisões do CARF a respeito.

A respeito da questão da legalidade ou não da IN SRF nº 243/2002, que veio regulamentar as determinações da Lei 9.430/1996, alterada pelo artigo 2º da Lei 9.959/2000, no que tange ao cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL (60%) para determinação do preço parâmetro, cabe um inquérito a respeito.

O preço parâmetro é o preço limite apurado "de cima para baixo", a partir do Preço de Revenda Líquido (PRL) visando estimar a dedutibilidade dos custos e margem de lucro relativos aos bens importado por pessoas jurídicas vinculadas localizadas no exterior. O produto importado, cujo preço extrapolar esse preço parâmetro calculado, sofrerá ajustes tomando essa parcela excedente indedutível para efeitos de tributação.

A IN nº 243/2002, alterando uma IN anterior a respeito (IN SRF nº 32/2001) que adotava a fórmula adotada pela recorrente, passou a dar uma interpretação da respeito da regulamentação do tema do preço parâmetro.

Primeiramente, consabido que há como definir uma única interpretação possível a determinado texto da lei. E a lei nunca será detalhada o necessário para aclarar todas as situações possíveis e encontráveis. Assim, surgem as normas regulamentares, que não se deve esperar que apenas registre literalmente o que a lei comanda.

Assim, não cabe uma simples comparação da interpretação da lei com a interpretação da instrução normativa, o que no caso, envolve comparar a interpretação da lei nº 9.430/1996 (com alterações da lei nº 9.959/2000) com a interpretação trazida pela IN SRF nº 243/2002.

A edição da lei nº 9.959/2000, que alterou o art. 18, inciso II da lei nº 9.430/1996, passa a criar a margem de lucro de 60% (na redação anterior só tinha de 20%), para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda. Tal assunto passou a ser base da controvérsia, principalmente no que tange a base de cálculo sobre qual incide os 60%.

Nos termos da lei, já com a redação da lei nº 9.959/00, o artigo 18 da lei nº 9.430/1996, foco da discussão, cabe ser repetido aqui:

Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

*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;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (destaquei)

Nesta redação, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro como quer a recorrente. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados.

Admite-se que a redação deste dispositivo não é da mais claras. Sobre esse ponto, cabe transcrever as observações da PGFN com base no voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item "1" da nova alínea "d". Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser "calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País". Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição "de" juntamente com o artigo "o" antes da expressão "valor agregado". Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de "do valor agregado" deveria se assumir que a lei quis dizer "o valor agregado". [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item "1" da nova alínea "d" do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição "de" juntamente com o artigo "o" antes da expressão "valor agregado". Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00:

[...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão "do valor agregado" não se refere à palavra "deduzidos", presente no mesmo item "1" da alínea "d", mas sim à palavra "diminuídos", que consta no caput do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea "e", pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção.

[...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.¹

[...]

¹ Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.² Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.” .

(grifos nossos)

Assim, a questão envolve uma interpretação própria, e podemos dizer, equivocada, da recorrente dada ao art. 18 da lei nº 9.430/1996.

Ademais, cabe destacar que a operação que se sujeita ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticado na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Isso justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada pela IN SRF nº 243/2002, no seu § 11, do art. 12:

Art. 12.[...]

§ 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;

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/200814 (Acórdão nº 110200.419).

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.

Ou seja, esta redação deixa claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, e estabelece que a margem de lucro deve ser calculada sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido. Isso possibilitaria a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior precisão, em consonância do método PRL60, e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Ademais, foi conformada tal posição que resultou na recentemente publicada súmula CARF nº 115:

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

Ante o exposto, NEGA-SE PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

d) quanto à indevida inclusão, na base de cálculo do preço de transferência dos itens fretes, seguros e impostos aduaneiros

Alega a recorrente que caso seja prevalecido o método utilizado pela autoridade fiscal autuante, ainda assim seus cálculos devem ser retificados, pois utilizado como base o método CIF+II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

O eminente relator, no seu voto, entende que cabível tal alegação da recorrente.

Contudo, ousa-se divergir da bem fundamentada posição do nobre relator, no sentido de que a apuração do preço parâmetro, dos valores relativos a frete e seguro, cujo o ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação está expressamente consignado no art. 18 da lei nº 9.430/1996, *caput* e § 6º, dada antes da alteração promovida pela lei nº 12.715/2012, assim transcrito:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de

aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I Método dos Preços Independentes Comparados PIC: [...]

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: [...]

III Método do Custo de Produção mais Lucro CPL: [...]

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

E a própria IN SRF nº 243/2002, no seu § 4º, do artigo 4º não vacila sobre acompanhar o mesmo entendimento:

Art. 4º (...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Destarte, a pretensão da recorrente que a apuração do preço praticado deve ser o de valor FOB (*free on board*) da mercadoria importada, não merece acolhida.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador. Do contrário, haveria distorções com o preço parâmetro, que são as operações entre pessoas não vinculadas.

É necessário manter ambos os valores - preço praticado e preço parâmetro - no mesmo nível comparativo. E de qualquer forma, na nova redação dada pela lei nº 12.715/2012 não alterou tal entendimento, apenas ao permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado, na mesma toada do preço parâmetro, ou seja, mantendo a mesma base de comparação e grandeza dos valores.

Dito isto, NEGA-SE PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

e) quanto à alegação de que não se deve aplicar o PRL60 para a blisterização do TAMIFLU

Alega a recorrente que seria indevida a aplicação do PRL60 para as operações com TAMIFLU, devido ao fato de que tais produtos terem passado pelo processo de blisterização, a qual o i. Relator entendeu que deveria ser acolhido.

Tal matéria tem suscitado alguns posicionamentos divergentes, como destaca um voto precedente do i. Relator a respeito.

Contudo, filio-me aos que entendem que a blisterização agrega valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento ao método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

Fundamento tal posição.

O blíster é o nome da embalagem em formato de cartela que serve de base para a fixação do produto dentro de uma bolha plástica, normalmente no formato e tamanho dos contornos do produto. Feita a blisterização, o produto passa por um processo de colocação das cartelas com os comprimidos em caixas de papelão, adição da respectiva bula e aposição de selo de segurança, o que tende dar maior confiabilidade à mercadoria. Só então, considera-se que o produto está totalmente acabado e pronto para comercialização.

Ou seja, a blisterização não é um *processo de reacondicionamento e embalagem* que alega a recorrente na sua peça recursal.

No caso dos autos, não resta dúvida que se trata de um processo que agrega valor ao produto final.

Nas palavras de um julgado a respeito do mesmo tema na CSRF deste Carf, da relatoria da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo - acórdão nº 9101-002.198 - sessão de 1º de fevereiro de 2016, retiro o seguinte excerto:

Evidente que após esta última etapa de produção foi agregado valor ao produto inicialmente importado. A embalagem foi totalmente realizada em suas unidades no Brasil, utilizando mão de obra local, maquinário específico, imobilizado em suas indústrias, com aposição de sua marca ao produto. Tudo isso tem valor e pode ser estimado; se representa 10%, 15% ou qualquer outro percentual do produto final, não importa para efeitos legais, porque ao tempo dos fatos, a legislação só apresentava dois percentuais: ou se tratava de revenda, ou de produção. Não há meio-termo. E, como dito, de revenda não se trata. (grifo no original)

A embalagem do produto poderia ter sido feita ainda no exterior, mas não o foi até por questões óbvias: sai muito mais barato para a empresa transportar os comprimidos a granel para localmente embalá-los do que importá-los definitivamente prontos. Isso é fato, eis que em termos de volume, a mesma quantidade de comprimidos a granel representa muito menos do que se já estivesse acondicionado em caixas, gerando um custo de transporte muito maior. A própria mão de obra utilizada no Brasil sabe-se ser muito mais barata do que nos países de primeiro mundo de onde se origina o produto importado.

Processo nº 16561.720185/2015-41
Acórdão n.º 1402-003.472

S1-C4T2
Fl. 5.628

Ou seja, no caso da recorrente, idêntico ao julgado acima, não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados.

Destarte, inaplicável o PRL20, devendo ser aplicado o PRL60, nos termos do art. 18, inc. II, alínea "d", item 1 da Lei nº 9.430/1996.

Foi suscitado pela recorrente que estaria seguindo orientações da própria RFB para entender que aplicável o PRL20 neste do TAMIFLU, o que se aplicaria o art. 100 do CTN.

Contudo, verifica-se na peça recursal da recorrente que as orientações da RFB são no sentido de *acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado*, o que não caracteriza o caso presente, como já explicitado acima.

Destarte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges