



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

**Processo n°** 16561.720186/2013-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.131 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de março de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** BAYER S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/12/2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há ilegalidade na IN SRF n° 243/2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção.

EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes ao PIS e à 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 n° 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos.

LANÇAMENTO REFLEXO.

Quanto ao lançamento reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento ao lançamento de IRPJ, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16561.720186/2013-24  
Acórdão n.º **1402-002.131**

**S1-C4T2**  
Fl. 14.416

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, DEMETRIUS NICHELE MACEI, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, PAULO MATEUS CICCONE e FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

## Relatório

Bayer S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ Ribeirão Preto/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, constatou-se que ele, no ano calendário de 2008, apurou o IRPJ pela sistemática do lucro real e importou insumos junto a pessoas vinculadas, razão pela qual é necessária a apuração do preço parâmetro desses insumos, consoante as regras que regulam os preços de transferência, para avaliar a dedutibilidade dos custos incorridos com eles.

Conforme descrito no "Termo de Verificação Fiscal e Encerramento" de fls. 14173-14193, o contribuinte foi intimado a apresentar memórias de cálculo da apuração dos preços praticados e preços parâmetros nas operações sujeitas às regras de controle de preços de transferência para o ano-calendário de 2008, além de demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas e demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida, com as quais a empresa tenha efetuado operações de importação no ano fiscalizado.

Após a análise das informações prestadas, diversas outras intimações foram realizadas, a fim de esclarecer fatos relacionados à apuração dos preços de transferência. Finalmente, depois de concluir as verificações necessárias, constatou a autoridade autuante que, nas importações realizadas em 2008, sujeitas às regras de preços de transferência, o contribuinte adotou o método dos Preços Independentes Comparados (PIC) para alguns itens e o Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) para outros.

Porém, ao efetuar os cálculos pelo método PRL, valeu-se da sistemática prevista na Instrução Normativa SRF nº 32/20001, embora à época da ocorrência do fato gerador já estivesse vigente a regulamentação prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Afirma a autoridade autuante que a aplicação do método PRL às empresas industriais, que agregam valor às matérias-primas e produtos importados, somente foi possível a partir das alterações introduzidas no art. 18 da Lei nº 9.430/1996 pelo art. 2º da Lei nº 9.959/2000. Esclarece que, ao prescrever o cálculo da margem bruta de lucro, o texto legal determina que seja considerado 60% sobre o valor líquido de revenda, ou seja, daquela parcela que foi importada e, posteriormente, revendida, de modo que é equivocada a interpretação no sentido de que esta norma teria estabelecido margem de 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País.

A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 detalhou a sistemática de apuração do PRL.

Assevera a autoridade autuante que o cálculo dos preços praticados nas importações de vinculadas e de países com tributação favorecida, sujeitas às regras de preços de transferência, partiu das informações constantes da planilha gerada a partir das informações obtidas no Siscomex, devidamente retificada e ratificada pelo contribuinte. O custo total de importação de cada produto foi apurado a partir do valor FOB, acrescido dos valores de frete, seguro e imposto de importação. Conforme determina o § 3º do art. 12 da IN SRF nº 243/2002, para efeito de cálculo da média ponderada dos preços praticados, foram computados também as quantidades e os valores dos estoques de cada produto existentes no início do período de apuração, obtendo-se, assim, o preço praticado para cada item importado.

Na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, a autoridade autuante partiu das informações de vendas constantes da planilha de Vendas apresentada pelo contribuinte. Constatou que diversos itens dessa planilha indicavam PIS e COFINS zerados e, ao analisar a DACON, verificou que parte das receitas estava sujeita às alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente para o PIS e COFINS, e parte estava sujeita às alíquotas, respectivamente, de 2,1% e de 9,9%, havendo, ainda, elevado montante de deduções a título de crédito presumido - medicamentos, com base no art. 3º da Lei nº 10.147/2000.

Afirma a autoridade autuante que a Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e 10.865/2004, instituiu alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS para determinados produtos farmacêuticos, bem como regime especial de crédito presumido para as pessoas jurídicas que, atendidas determinadas condições, procedam à industrialização e importação de produtos farmacêuticos. Conclui que não houve alteração no campo de incidência do PIS e da COFINS. Assim, tendo em conta que, nos termos do art. 18, II, "b", da Lei nº 9.430/1996, na apuração do preço padrão pelo método PRL, devem ser excluídos dos preços de revenda dos bens ou direitos os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, concluiu a autoridade autuante que, na planilha de vendas, deveriam ser incluídos o cálculo do PIS e da COFINS de acordo com o disposto no art. 1º, I, "a", da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e 10.865/2004. Como consequência, aplicou as alíquotas de 2,1% e de 9,9%, respectivamente para o PIS e a

COFINS, nos casos de produtos farmacêuticos em que há incidência desses tributos e que constavam zerados na planilha apresentada pelo contribuinte.

Na apuração do preço parâmetro pelo método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20%, aplicável às hipóteses em que não há agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, foi adotada a metodologia assim descrita pela autoridade autuante:

- Partido do Valor Bruto das vendas, excluímos os descontos incondicionais, as comissões, o ICMS, o PIS e a COFINS e obtivemos o Valor Líquido das Vendas.
- Aplicamos a margem de lucro de 20% sobre o valor bruto das vendas diminuído apenas dos descontos incondicionais.
- Do valor líquido das vendas, subtraímos a margem de lucro e encontramos o preço parâmetro.
- O preço parâmetro unitário foi obtido a partir da divisão do preço parâmetro pela quantidade vendida e pelo fator de conversão de unidade.

Na apuração do preço parâmetro pelo método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, foi adotada a metodologia assim descrita pela autoridade autuante:

- Inicialmente, em uma planilha, ao lado de cada insumo importado, listamos os bens produzidos que utilizam tal insumo em sua composição e as respectivas relações insumo produto.
- Extraímos a quantidade vendida e o valor líquido das vendas de cada bem produzido.
- A seguir listamos o custo unitário do insumo importado, que é o preço praticado na importação, e calculamos a quantidade utilizada do insumo importado no bem produzido, a qual é obtida multiplicando-se a relação insumo produto pela quantidade vendida do bem produzido.
- O custo total do insumo importado foi então obtido multiplicando o custo unitário do insumo importado pela quantidade utilizada do mesmo.
- Em seguida, apresentamos o custo unitário do bem produzido, que foi extraído da planilha "Custos Totais". Calculamos o custo total do bem produzido multiplicando o seu custo unitário pela quantidade vendida.
- O percentual de participação do insumo no custo do bem produzido foi obtido dividindo-se o custo total do Insumo importado pelo custo total do bem produzido (Inciso II do § 11 do artigo 12 da IN 243).
- Aplicamos o percentual de participação do insumo importado sobre o valor líquido das vendas do bem produzido para calcular a participação dos bens importados no valor líquido das vendas do bem produzido (Inciso III do § 11 do artigo 12 da IN 243).
- A seguir foi calculada a margem de lucro de 60%, que foi obtida mediante a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a participação do insumo importado no valor líquido das vendas do bem produzido (Inciso IV do § 11 do artigo 12 da IN 243).
- O preço parâmetro é a diferença entre o valor da participação do insumo importado no valor das vendas do bem produzido e o valor da margem de lucro de 60% (Inciso V do § 11 do artigo 12 da IN 243).
- Nos casos em que determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, são gerados preços parâmetros distintos para cada bem final produzido e por fim é calculado o preço parâmetro médio ponderado.

Nos casos em que determinado item importado de vinculada foi, ao mesmo tempo, utilizado como insumo de algum bem produzido e revendido diretamente, foi calculado um preço parâmetro ponderado, utilizando para isso as metodologias do PRL 20 e do PRL 60.

Para o cálculo do preço praticado dos itens submetidos ao método Preços Independentes Comparados - PIC, a autoridade autuante partiu da planilha do Siscomec, utilizando o preço FOB. No cálculo dos preços parâmetro pelo método PIC, a autoridade autuante partiu da planilha constante das memórias de cálculo do

contribuinte, mas somente foram utilizadas invoices de anos anteriores nos casos de itens para os quais não havia invoice de 2008, válida, que pudesse ser utilizada como parâmetro.

Após realizar esses cálculos, foram apurados os ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL decorrentes da aplicação das regras pertinentes aos preços de transferência, realizando-se os lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL sobre as diferenças apuradas, com imposição de multa de ofício de 75%, conforme se observa nos autos de infração de fls. 14.195-14.200 (IRPJ) e de fls. 14.201-14.205 (CSLL).

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 14.212-14.241, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

A autoridade autuante, ao lavrar os autos de infração incide em equívoco na apuração do preço parâmetro por (1) pretender deduzir contribuições de PIS e de COFINS que não integram o preço de venda; (2) inserir indevidamente os valores de frete e seguros no preço praticado; (3) desconsiderar a existência dos estoques iniciais e finais no cálculo do preço médio de aquisição, para efeito de cálculo da margem de valor agregado; (4) desnaturar o cálculo da margem de lucro, por meio da estipulação de médias proporcionais, que resulta na aplicação indistinta da margem de lucro arbitrada de 60% também aos valores agregados no país.

A BAYER S/A não recolhe as contribuições ao PIS e à COFINS sobre seus medicamentos, por força do disposto nos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000, motivo pelo qual o valor dessas contribuições não integra os preços dos medicamentos. O crédito presumido do PIS e da COFINS previsto nas referidas normas tem a finalidade de desonerar a fabricação e/ou importação dos medicamentos dessas contribuições, de forma a que elas não repercutam nos preços de venda. As normas da Receita Federal que regulamentam as regras de preços de transferência são claras e expressas ao determinar que somente são considerados tributos incidentes na venda aqueles que integram o preço de venda, tal como previsto no art. 12, § 7º, da IN SRF nº 243/2002. Como o PIS e a COFINS não integram o preço de venda, o valor da receita bruta informado à fiscalização em nas declarações é líquido dessas contribuições. Por essa razão, no cálculo dos preços de transferência, relativamente ao item "MÉDIA ARITMÉTICA DOS PREÇOS DE REVENDA", foi utilizado o valor líquido dos preços de venda. Caso se entenda que no cálculo do preço parâmetro devem ser deduzidos os valores de PIS e de COFINS que "incidiram" sobre a venda, deve-se, também, pelo mesmo critério, adicionar os valores dessas contribuições à "MÉDIA ARITMÉTICA DOS PREÇOS DE REVENDA", para fins de cálculo de preços de transferência. Há incongruência no fato de a autoridade autuante utilizar o critério da "incidência" para justificar a dedução do PIS e da COFINS no cálculo e, ao mesmo tempo, utilizar os valores líquidos das vendas, sem a "incidência". Esse equívoco na apuração do preço parâmetro macula a base de cálculo das exigências fiscais, de modo que é necessária a realização de diligência para o respectivo recálculo, caso contrário os autos de infração devem ser declarados nulos.

Na apuração do preço praticado realizada pela autoridade autuante foi considerado o preço contido no documento de importação, ao qual foram acrescidos os valores relativos a frete, seguro e impostos não recuperáveis, conforme dispõe o art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Ocorre que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis no conceito de preço praticado não encontrava fundamento na Lei nº 9.430/1996. A disciplina dessa matéria

somente foi introduzida pela Lei nº 12.715/2012, que deu nova redação ao art. 18 da

Lei nº 9.430/1996. Tendo em conta que a definição dos valores que poderiam ser incluídos no conceito de preço praticado era meramente interpretativa, a disciplina da matéria introduzida pela lei nº 12.715/2012 deve ser aplicada retroativamente, com base no disposto no art. 106, I, do CTN. Tendo em conta que as regras relativas a preços de transferência têm por fim evitar a manipulação de preços entre partes vinculadas, obstando a indevida transferência de lucros não tributados ao exterior, é descabida a utilização dos valores de frete, seguro e impostos não recuperáveis na importação na apuração do preço praticado e dos custos relativos ao preço parâmetro, quando se verificar que o pagamento dos seguros e fretes foi feito a partes independentes e que são domiciliadas no país.

A Lei nº 9.430/1996, ao estabelecer regras relativas aos preços de transferência previa, em sua redação original, que a apuração do preço parâmetro pelo método Preço de Revenda menos Lucro corresponderia à média aritmética dos preços de revenda dos bens ou insumos importados, diminuídos: 1- dos descontos incondicionais concedidos; 2- dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; 3- das comissões e corretagens pagas; e 4- de margem de lucro de 20%, calculada sobre o preço de revenda. Em seguida, a Lei nº 9.959/2000 estabeleceu que, para os insumos importados destinados à produção de novo bem em território nacional, aplica-se o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, com dedução do valor agregado no país ao preço final do método PRL. A possibilidade de dedução do valor agregado no país é uma medida lógica, pois visa abrandar a margem de lucro nominal de 60%, tornando a margem efetiva inferior ao valor de 60% quanto maior for o quociente de agregação de valor no país. Trata-se de medida para incentivar a produção local e a geração de valor no país. A Instrução Normativa SRF nº 32/2001, ao regulamentar a matéria, alocou, corretamente, o fator "valor agregado no país" diretamente na fórmula do cálculo do preço parâmetro. Porém, a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 pretendeu dar nova interpretação à Lei nº 9.430/1996, para que a margem de lucro de 60% fosse calculada conforme a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido. Pela nova regulamentação, o cálculo do preço parâmetro não é mais influenciado diretamente pelo valor agregado no país e é sempre garantida a aplicação da margem de lucro arbitrada em 60%, independentemente do valor agregado no país. A IN SRF nº 243/2002, ao pretender dar nova interpretação à Lei nº 9.430/1996, inovou ao criar um modelo matemático baseado em proporções, que objetiva evitar o uso direto do fator "valor agregado no país" na metodologia de cálculo, de forma a garantir a aplicação de uma margem de lucro fixa de 60%. Por essas razões, há, na regulamentação da matéria constante da IN SRF nº 243/2002, flagrante violação ao princípio da legalidade. A edição da Medida Provisória nº 478/2009, não convertida em lei, que pretendeu reproduzir em texto legal a metodologia de cálculo do PRL 60 prevista na IN SRF nº 243/2002, é o reconhecimento da ilegalidade por esta perpetrada. Posteriormente, a Lei nº 12.715/2012, cuja origem é a Medida Provisória nº 563/2012, estabeleceu o cálculo do preço parâmetro de acordo com o custo médio ponderado e a média aritmética ponderada, tal como previsto na IN SRF nº 243/2002, em mais uma demonstração da falta de fundamento legal da regulamentação do PRL 60 prevista neste diploma normativo. Há, inclusive, decisões do CARF afastando a regulamentação dada à matéria pela IN SRF nº 243/2002.

Há, nos autos de infração lavrados, equívocos na apuração do preço parâmetro consistentes em: (1) pretender deduzir contribuições de PIS e de COFINS que não integram o preço de venda; (2) inserir indevidamente os valores de frete e seguros no preço praticado; (3) desnaturar o cálculo da margem de lucro, por meio da estipulação de médias proporcionais e de médias aritméticas, alijando da fórmula os valores agregados no país. Por conta desses equívocos, os autos devem ser baixados

em diligência para que a exigência fiscal seja recalculada, caso contrário haverá nulidade. Caso se entenda que os elementos constantes dos autos não são suficientes para elucidar a questão, pede a recorrente, com base no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, a realização de perícia técnico contábil acerca dos produtos e matérias-primas importadas, a fim de comprovar que seus cálculos de preços de transferência estão em consonância com o disposto na Lei nº 9.430/1996.

Protesta a recorrente pela apresentação posterior de novos documentos, provas e alegações, para a elucidação dos fatos.

Por fim, pede que os autos de infração sejam julgados improcedentes.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 14-50.896 (fls. 4.306-14.327) de 11/06/2014, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Data do fato gerador: 31/12/2008*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.*

*EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.*

*REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA. É cabível a dedução dos valores correspondentes ao PIS e à 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.*

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL***

*Data do fato gerador: 31/12/2008*

Processo nº 16561.720186/2013-24  
Acórdão n.º **1402-002.131**

**S1-C4T2**  
Fl. 14.423

---

*AUTO REFLEXO. Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.”*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 02/07/2014 (termo de fl. 14.332) a interessada interpôs recurso voluntário em 31/07/2014 (fls. 14.334-14.365) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

### Da dedução do PIS/COFINS dos preços de venda

Afirma a recorrente que a autoridade autuante deduziu indevidamente o PIS/COFINS dos preços de venda para fins de cálculo do preço parâmetro. Sustenta que a tributação diferenciada do PIS/COFINS prevista na Lei nº 10.147/2000, que prevê a apuração de crédito presumido dessas contribuições, faz com que não sejam acrescidos aos preços de venda o gravame decorrente dessas contribuições, de modo que, ao deduzi-las, a autoridade autuante acabou por reduzir o preço parâmetro, gerando indevidos ajustes.

Com efeito, entendo que a decisão recorrida bem apresentou os fundamentos para o deslinde dessa matéria. Veja-se:

O diploma legal mencionado pela recorrente não corrobora sua alegação, uma vez que os artigos 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e 10.865/2004, apenas instituíram alíquotas diferenciadas de contribuições para determinados produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, bem como um regime especial de crédito presumido às pessoas jurídicas que, atendidas determinadas condições, procedessem à industrialização e importação de produtos farmacêuticos:

*Art. 1- A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n-4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

*I- incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:*

*a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00:*

*2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);*

*b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento);*

*II- sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.*

*§1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

*§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.*

*§ 3º Na hipótese do § 2o, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.*

*Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples.*

*Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo:*

*I- tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou*

*II- cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001.*

*§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:*

*I- determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;*

*II - deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.*

*§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.*

*§3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.*

A regulamentação desse regime especial de tributação, no âmbito da Receita Federal, prevista na IN SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, não conduz a uma interpretação da Lei nº 10.147/2000 no sentido de excluir do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a receita bruta auferida por importador ou industrial em operações de venda dos produtos farmacêuticos nela mencionados:

#### **IN SRF nº 594/2005**

*Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:*

*(...)*

*VII - produtos farmacêuticos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipe), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002:*

*a) 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56;*

*b) 30.04, exceto no código 3004.90.46;*

c) 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00;

(...)

**Art. 2º** São contribuintes nas operações de comercialização no mercado interno dos produtos referidos no art. 1º:

I - o fabricante, o produtor ou o importador desses produtos;

(...)

**Art. 12.** Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos de que trata o inciso VII do art. 1-, aplicam-se as alíquotas de:

- 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, no caso de venda efetuada por fabricante ou por importador; e

- 0% (zero por cento), no caso de venda efetuada por pessoa jurídica não enquadrada na condição de fabricante ou importador.

(...)

**Art. 17.** As alíquotas de que tratam os arts. 9º a 16 aplicam-se a todas as pessoas jurídicas que auferirem receitas decorrentes da venda dos produtos relacionados no art. 1º, exceto àquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples).

**Art. 24.** Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aplicam-se, sobre a base de cálculo apurada na forma do inciso I do art. 22, as alíquotas de:

(...)

§2º - Estão reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a importação dos produtos farmacêuticos de que trata o inciso VII do art. 1--.

*Dos créditos decorrentes de importações*

**Art. 29.** Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta decorrente de suas vendas, a pessoa jurídica importadora pode descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete

*inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, sobre as bases de cálculo de que tratam os incisos I e II do art. 22, conforme o caso, na hipótese:*

*I - de importação:*

*a) de bens ou produtos para revenda, observadas as disposições dos arts. 30 a 31;*

*b) de bens, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda;*

*c) de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; e (...)*

**Art. 33.** *Somente gera direito ao desconto de créditos, na forma dos arts. 29 a 32, as importações efetuadas:*

*I - a partir do mês em que se iniciar o regime de não-cumulatividade das contribuições; e*

**II - com o efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.**

**Do regime especial de crédito presumido para os produtos farmacêuticos**

**Art. 39.** *Sem prejuízo do disposto nos arts. 26 e 29, pode requerer a fruição de regime especial de utilização de crédito presumido, observada a legislação específica aplicável à matéria, a pessoa jurídica que proceda à industrialização ou à importação de produtos farmacêuticos sujeitos à incidência das contribuições na forma do inciso I do art. 12, classificados na Tipi:*

*I - na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;*

*II - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;*

*III- nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2; e*

*IV - nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00.*

Conforme exposto, em regra, apenas a pessoa jurídica que não se reveste da condição de 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 destes se processa à alíquota zero, ao passo que os fabricantes e importadores 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.

Por sua vez, o crédito presumido dos produtos farmacêuticos sujeitos a esse regime especial é determinado mediante a utilização dessas mesmas alíquotas sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos sujeitos a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta relacionados pelo Poder Executivo, consoante previsto no art. 3º da Lei nº 10.147/2000, que poderá ser deduzido do montante devido das mencionadas contribuições, sem prejuízo das demais formas de aproveitamento dos créditos gerados em razão de outras aquisições e pagamentos no mercado interno ou externo no regime da não-cumulatividade, nos termos do art. 39 da IN SRF nº 594/2005.

Portanto, diferentemente do que alegado pela recorrente, o regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não exige o contribuinte do recolhimento dessas contribuições. Assegura-se a ele 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. Esclareça-se, finalmente, que a dedução dos créditos de PIS e de COFINS por esta sistemática é operação que logicamente sucede a venda dos medicamentos, de modo que, para a apuração dos preços parâmetro, deve a autoridade autuante considerar os valores de venda, a despeito de, como alegado pela recorrente, o posterior creditamento influir na formação do preço de venda.

Desta forma, agiu corretamente a autoridade 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 para a COFINS.

### **Da inclusão de frete, seguro e tributos na apuração do preço praticado**

Alega a recorrente que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis na apuração do preço praticado, prevista no art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, não encontra fundamento na Lei nº 9.430/1996.

Aduz que a disciplina dessa matéria somente foi introduzida pela Lei nº 12.715/2012, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/1996, concluindo que essa nova disciplina deve ser aplicada retroativamente, tendo em conta o disposto no art. 106, I, do CTN.

Pondera que é descabida a utilização dos valores de frete, seguro e impostos não recuperáveis na importação para a apuração do preço praticado e dos custos relativos ao preço parâmetro, quando se verificar que o pagamento dos seguros e fretes foi feito a partes independentes e que são domiciliadas no país, pois as regras relativas a preços de transferência têm por fim evitar a manipulação de preços entre partes vinculadas.

As alegações não procedem.

A inclusão, na apuração do preço praticado, dos valores relativos a frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação está expressamente prevista no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, em sua redação original. Posteriormente, esta norma sofreu sucessivas alterações, promovidas pela Medida Provisória nº 478/2009 e pela Lei nº 12.715/2012.

Porém, tendo em conta que o lançamento é regido pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador (art. 144 do CTN) e que os autos de infração lavrados no presente processo administrativo tratam de fato gerador ocorrido em 31/12/2008, conclui-se que é aplicável o já referido art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, em sua redação original.

Não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a respectiva exclusão no preço praticado.

Acerca desse tema, convém citar os fundamentos expostos no Acórdão 105-1671, prolatado pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

... A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

*c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.*

*d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.*

*e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.*

(...)

Registre-se, finalmente, que a recorrente, em seu recurso, apenas afirma que a autoridade autuante desconsiderou a existência dos estoques iniciais e finais no cálculo do preço médio de aquisição, para efeito de cálculo da margem de valor agregado, mas não demonstra que isso, de fato ocorreu.

Contrariamente ao alegado, a autoridade autuante esclarece que "Conforme determina o § 3º do art. 12 da IN nº 243/2002, para efeito do cálculo da média ponderada dos preços praticados, computamos também as quantidades e os valores (em R\$) dos estoques, de cada produto, existentes no início do período de apuração e assim obtivemos o 'Preço Praticado' para cada item importado".

### **Da utilização da Instrução Normativa nº 243/2002**

Quanto às objeções apresentadas pela recorrente no tocante à regulamentação dada pela Instrução Normativa nº 243/2002 para a metodologia de cálculo dos preços parâmetros conforme o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, resalto

que a improcedência dessas alegações é assente neste Colegiado, conforme se observa dos seguintes excertos extraídos do Acórdão nº 1402-001.467, de relatoria do i.Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, proferido por esta 2ª Turma da Primeira Seção de Julgamento do CARF:

[...]

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado insumo no caso -considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação equivocada que se dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Lembrando que a operação a ser submetida 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 praticada na venda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00 Bem importado = 80,00 Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV - VA) = 60% (500,00 - 150,00) = 210,00*

*Preço parâmetro = PLV - ML 60% (PLV - VA) PP = 500,00 - 210,00 Preço parâmetro = 290,00*

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na vendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro - em desacordo com a norma - mesmo implicando em aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00  
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00 Bem importado  
(custo manipulado) = 250,00*

*Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV - VA) = 60% (500,00 - 150,00) = 210,00  
Preço parâmetro = 500,00 - ML 60% (PLV - VA) Preço Parâmetro = 290,00*

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado o País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00 Bem importado = 80,00 Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00*

*Preço parâmetro = PLV - ML 60% (PLV) VA*

*PP = 500,00 - 300,00 - 150,00*

*Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)*

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

*Preço líquido de venda (PLV) = 500,00*

*Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00*

*Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00*

*Bem importado (custo manipulado) = 250,00*

*Valor agregado (VA) = 150,00*

*Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00*

*Preço parâmetro = PLV - ML 60% (PLV) VA*

*PP = 500,00 - 300,00 - 150,00*

*Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)*

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

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

*dos descontos incondicionais concedidos;*

*dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*das comissões e corretagens pagas;*

*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;*

(grifos nossos)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da "média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País"

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente "sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores". Nesse sentido, vale transcrever as observações de 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:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA.$  (*Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195*)

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão "do valor agregado" se refere ao termo "diminuídos" (inciso II), e não à palavra "deduzidos" (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de *técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

*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, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*

*2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.*

*e) e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.*

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. 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."*

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

*Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*

*Art. 12. (omissis)*

*§10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.*

§11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

I- preço líquido de venda, a média aritmética 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- **margem de lucro**, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, **diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.**

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão "do valor agregado" com a palavra "diminuídos", ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV - ML 60% (PLV - VA)] corresponde à "fórmula da Lei nº 9.430/96". Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula "pronta e acabada" no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas 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, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00 Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%

Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90  
Preço parâmetro = PBI - ML 60% (PBI) PP = 173,90 - 104,34

Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/2002, geraria um valor de ajuste menor (RS 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

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

*1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, estabelecido na Lei nº 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF nº 243/02.*

*2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa nº. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.*

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

*4. Apelação improvida.*

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal confirmou esse entendimento:

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

*1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.*

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

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

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

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

6. *Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

7. *Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confirma-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 processo nº 16327.000590/200460, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº*

001738130.2003.4.03.6100/ SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

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

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Em face do exposto, Voto por negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator