

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	16643.000321/2010-69
ACÓRDÃO	9101-007.010 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E SANDOZ DO BRASIL INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA
RECORRIDA	SANDOZ DO BRASIL INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (recorrido e paradigma) prejudica o conhecimento recursal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. ACONDICIONAMENTO DE COMPRIMIDOS IMPORTADOS EM BLÍSTERES. PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel, ou em blísteres, para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento do método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. 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 § 6º do art. 18 da Lei nº 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.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Com a Lei nº 12.715, de 2012 (conversão da MP nº 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) por voto de qualidade, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional em relação à matéria “*Aplicação do PRL-20 aos casos de acondicionamento em embalagens*”, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Della Lucca que votaram por negar provimento; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional em relação à matéria “*Inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro*”, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais (fls. 2.124/2.163 e 2.270/2.286) interpostos respectivamente pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº **1201-005.592** (fls. 2.101/2.122), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

PRL20. ACONDICIONAMENTO. POSSIBILIDADE.

Diante da demonstração fático-probatória de que determinados produtos foram importados prontos e acabados para o consumo final, tendo havido, no Brasil, apenas o acondicionamento (embalagem), sem qualquer agregação de valor - transformação decorrente de processo produtivo-, é correta a aplicação do método PRL20.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

De acordo com a 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.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. PREÇO PRATICADO. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

É incabível a inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o PRL60.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Cientificada dessa decisão, a PGFN recorreu, tendo sido o Apelo admitido nos seguintes termos (fls. 2.167/2.175):

[...]

No recurso, alega-se a existência de divergência jurisprudencial no que respeita as seguintes matérias:

Divergência I: Aplicação do PRL-20 aos casos de acondicionamento em embalagens

Paradigmas indicados: Acórdãos nº 9101-002.417 e nº 9101-003.503.

Divergência II: “Inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro”

Paradigma indicado: Acórdão nº 9101-002.840.

[...]

1ª Divergência: Aplicação do PRL-20 aos casos de acondicionamento em embalagens

[...]

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, e, de fato, pode ser extraída até mesmo pela simples comparação das ementas dos julgados, recorrido e paradigmas.

Enquanto os paradigmas afirmam que “*o processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel*” agrega valor ao produto, impondo a adoção do método PRL-60 (primeiro paradigma), e que “*demonstrado [...] que o insumo importado passou por processo de embalagem para ser colocado à disposição do consumidor final, incontestável a agregação de valor do produto*”, impondo-se a adoção do método PRL-60 (segundo paradigma), o acórdão recorrido sustenta que o “*acondicionamento (embalagem)*” dos medicamentos se dá “sem qualquer agregação de valor”, tornando “correta a aplicação do método PRL-20”.

Assim, diante de uma mesma situação fática (*importação de medicamentos a granel e acondicionamento em embalagens*), e analisando a mesma legislação, os acórdãos paragonados chegaram a decisões diametralmente opostas.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

2ª Divergência: Inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro

[...]

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato. Conforme se verifica nos excertos acima transcritos da exposição da recorrente, enquanto o acórdão recorrido assentou ser “incabível a inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o PRL60”, o acórdão paradigmático, analisando a mesma situação fática e legislação aplicável, decidiu no sentido diametralmente oposto, assentando ser obrigatória, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, a inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado, no âmbito da aplicação do método PRL.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

A contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 2.347/2.386, atacando apenas o mérito. Também interpôs recurso especial, o qual teve seguimento com base nas seguintes razões (fls. 2.397/2.405):

[...]

A recorrente instruiu o recurso com a cópia integral dos paradigmas que menciona em sua exposição, os quais são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram posteriormente reformados, atendendo, assim, aos requisitos extrínsecos. Trata-se dos acórdãos nº 1402-006.383, e nº 1402-006.177.

[...]

A similitude fática e jurídica entre os casos restou devidamente demonstrada pela recorrente.

Contudo, no que diz respeito à demonstração da divergência, entendo que esta não restou demonstrada com base no **primeiro paradigma (acórdão nº 1402-006.383)**.

[...]

No que diz respeito ao segundo paradigma (acórdão nº 1402-006.177), contudo, tenho por demonstrada a divergência alegada.

Nada obstante o mais recente entendimento do colegiado (expresso no primeiro paradigma), conforme visto, não mais corrobore o entendimento do relator, fato é que, no caso do segundo paradigma — cujo relator é o mesmo — a tese por ele exposta restou vencedora.

Diga-se, a bem da verdade, que a referida tese sagrou-se vencedora em momento anterior à própria prolação do acórdão paradigmático.

De fato, foi na sessão de 15/08/2018 que aquele colegiado, com outra composição, decidiu por unanimidade de votos pela conversão do julgamento em diligência para que fosse analisado o “*Lauda Técnico*” apresentado pelo contribuinte em sede de recurso voluntário, a fim de que a fiscalização se manifestasse “*conclusivamente se o valor apontado no trabalho feito pela empresa de auditoria independente está correto quando aplicado o método PIC*”

para comparação entre o preço praticado com o parâmetro e por fim a apuração do preço de transferência". A decisão, na época, restou consubstanciada na Resolução nº 1402-000.696.

O seguinte excerto daquela resolução evidencia que o laudo em questão destinava-se a apresentar um cálculo por método alternativo mais favorável, em oposição ao que fora adotado pela fiscalização no auto de infração:

Assim, devido ao Laudo Técnico ter aplicado o método PIC, os valores encontrados referentes ao ajuste do preço de transferência serão totalmente diferentes dos que estão sendo exigidos no Autos de Infração com base no método PRL20.

Assim, em 20/10/2022, estava em julgamento o processo após o retorno do resultado da diligência determinada pelo colegiado.

E, nada obstante o relator tenha restado vencido na sua proposição para a conversão do julgamento em nova diligência, para o exame de 48 novos documentos juntados aos autos, é fato que, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, o recurso voluntário foi parcialmente provido para reduzir o valor tributável, adotando como correto exatamente o valor determinado na diligência fiscal, que (re)fez os cálculos adotando o método PIC (proposto no laudo) ao invés do PRL originalmente adotado no auto de infração.

O seguinte excerto do voto do relator evidencia o quanto acima exposto:

56. Nesse sentido, por retratar a apuração do preço de transferência da partir da aplicação do método PIC para os produtos que tiveram comprovação devidamente produzida nos autos, deve ser prestigiado o resultado da diligência realizada para validação do Laudo Técnico fornecido pela Recorrente, cujo Relatório Fiscal de fls. 11333/11340 apresentou a seguinte conclusão:

Em resumo, o valor calculado originalmente por esta fiscalização, para a totalidade dos produtos sujeitos ao controle de preços de transferência, importou em **R\$ 19.755.620,69**. O novo valor de ajuste total, adotando-se o método PIC para os 25580 produtos em questão, ao invés do PRL, passaria a ser **R\$ 9.623.620,61**. Desse valor, no entanto deve-se deduzir o montante já oferecido pelo contribuinte à tributação e declarado na DIPJ/2011, que é de **R\$ 1.856.816,03**, perfazendo novo valor tributável de **R\$ 7.766.804,58**, em vez dos **R\$ 17.898.804,66** originalmente lançados.

Também o seguinte quadro, contido no voto vencedor — que rejeitou a conversão do julgamento em nova diligência — deixa esse ponto bem claro:

<u>CONCLUSÃO - VOTO CONDUTOR</u>	<u>CONCLUSÃO - DILIGÊNCIA</u>
59. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, CONHEÇO DO RECURSO VOLUNTÁRIO e LHE DOU PARCIAL PROVIMENTO para o fim de determinar como valor tributável objeto do ajuste das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) o montante de R\$ 7.766.804,58 , em vez dos R\$ 17.898.804,66 originalmente lançados.	Em resumo, o valor calculado originalmente por esta fiscalização, para a totalidade dos produtos sujeitos ao controle de preços de transferência, importou em R\$ 19.755.620,69 . O novo valor de ajuste total, adotando-se o método PIC para os 25580 produtos em questão, ao invés do PRL, passaria a ser R\$ 9.623.620,61 . Desse valor, no entanto deve-se deduzir o montante já oferecido pelo contribuinte à tributação e declarado na DIPJ/2011, que é de R\$ 1.856.816,03 , perfazendo novo valor tributável de R\$ 7.766.804,58 , em vez dos R\$ 17.898.804,66 originalmente lançados.

Nesses termos, tenho por demonstrada a divergência alegada.

Conclusão

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo SANDOZ DO BRASIL INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA, em face do acórdão paradigma nº 1402-006.177.

Chamada a se manifestar, a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 2.407/2.413). Ataca o conhecimento recursal sob o argumento de que as decisões comparadas teriam sido proferidas sob *perspectivas distintas* e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido nesse particular.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Recurso especial da PGFN

O recurso especial fazendário é tempestivo e atendeu os demais requisitos regimentais, não havendo questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Nesse contexto, cumpre observar que concordo parcialmente com a conclusão do juízo prévio de admissibilidade, discordando apenas com a recepção do Acórdão nº 9101-003.503 como paradigma hábil a demonstrar a primeira divergência - *aplicação do PRL-20 aos casos de acondicionamento em embalagens* -, conforme já restou decidido por este Colegiado no Acórdão nº **9101-006.948**.

O recurso especial fazendário, portanto, deve ser conhecido com essa ressalva.

Recurso especial da contribuinte

Trata-se de recurso tempestivo.

Passa-se a analisar o cumprimento ou não dos demais requisitos regimentais, notadamente a caracterização ou não do necessário dissídio jurisprudencial.

De acordo com o acórdão recorrido:

Relatório

[...]

As infrações referem-se a descumprimento das disposições atinentes às normas de preços de transferência aplicáveis aos produtos importados nos anos-calendário de 2005 a 2008.

[...]

Note-se que o valor do ajuste e o respectivo método informado na DIPJ diferem do valor apresentado a esta fiscalização. O contribuinte não forneceu a esta fiscalização os papéis de trabalho e memórias de cálculos para comprovação do preço de transferência, conforme determina os incisos I e II do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002. O contribuinte informou que para apuração do valor do ajuste do preço de transferência, adotou a Lei nº 9.959/2000 e a IN SRF nº 32/2001.

O contribuinte, ao adotar a IN SRF nº 32/2001, sem qualquer amparo judicial, adotou um posicionamento ilegal, uma vez que esta IN foi expressamente revogada pela IN SRF nº 243/2002.

Os cálculos do preço de transferência, **elaborados pela fiscalização**, foram realizados em conformidade com as Leis nº 9.430/96 e nº 9.959/2000 e pela IN SRF nº 243/2002.

[...]

IMPUGNAÇÃO

[...]

Para os produtos importados destinados a revenda, a fiscalização desconsiderou o cálculo realizado pela Impugnante com base no PRL20, apurando ajustes de

acordo com o PRL60. A fiscalização aplicou este método com base no previsto na IN SRF nº 243/02.

Para os produtos utilizados na produção local, a fiscalização adotou um critério diverso daquele utilizado pela Impugnante no que se refere à apuração de ajustes pelo PRL60. Enquanto, como já dito, a Impugnante seguiu fielmente o disposto no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, a Autoridade Fiscal pautou-se pelos requisitos da IN SRF nº 243/02.

Assim, seguem as alegações apresentadas pelo contribuinte.

Descabimento da Desconsideração do Método PRL20 nos casos de Simples Acondicionamento (embalagem, bula e lacre de segurança)

[...]

Alegação de Ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002

[...]

Método PIC

Na hipótese de não serem aceitas as razões apresentadas, então, devem prevalecer, alternativamente, os ajustes calculados pela Impugnante a partir do método PIC, englobando 3 produtos. O §4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 prevê expressamente a necessidade de prevalência do método mais benéfico ao contribuinte.

Ao dispor dessa forma, a lei, ao mesmo tempo em que cria o direito de o contribuinte optar pelo método mais favorável, acaba por criar um dever para a Administração Tributária. Outra consequência da legislação mencionada é o fato de que a indicação de um **método na DIPJ não vincula o contribuinte**. Esse dispositivo não menciona qualquer tipo de opção, escolha ou eleição a cargo do contribuinte, como fazem as normas que prevêm, por exemplo, a opção pelo regime do lucro presumido, ou a opção pela apuração trimestral ou anual do lucro real. O dispositivo que prevê que mais de um método pode ser utilizado, não implica a criação de uma realidade imutável, desse modo, pode ser alterado a qualquer tempo.

Subsidiariamente: Frete, Seguro e Impostos

A Impugnante alega que, não se deve incluir no preço praticado na importação, a ser considerado para fins de aplicação do método PRL60, apurado de acordo com a IN243, os valores referentes a frete, seguro e impostos. Diz que, na remota hipótese de não se concluir pela ilegalidade da sistemática do PRL60 prevista na IN243, ao menos os ajustes perpetrados no auto de infração deverão ser reduzidos.

[...]

Voto

[...]

Portanto, em observância ao disposto no artigo 45, inciso VI, do RICARF, dada a vinculação do presente julgador ao comando Súmula CARF nº 115, afasto o argumento de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 suscitado pela contribuinte.

Nada obstante, embora respeite posições divergentes, ainda assim não evidencio no presente caso efetiva transformação decorrente do processo produtivo, tratando-se, em verdade, de mero acondicionamento, sem efetiva agregação de valor ou transformação do produto.

Do exposto, considero correta a aplicação do método PRL20, com o afastamento dos ajustes decorrentes do método PRL60.

Por outro lado, para os produtos em que efetivamente são aplicáveis o "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)", e considerando o pedido formulado pelo contribuinte para aplicação do método PIC sobre esses mesmos produtos, sob a justificativa que poderia realizar a escolha do método a qualquer tempo, **mas tendo apresentado o pedido de aplicação do método PIC tão somente em etapa impugnatória do presente processo administrativo**, entendo que essa opção não deve prevalecer, também em face da aplicação da Súmula CARF n. 115, já referida acima e que convalida a aplicação do método PRL60.

[...]

Como se nota, o Colegiado *a quo* afastou o pedido de aplicação do método PIC por dois fundamentos: **(i)** por ter sido formulado apenas em sede de contencioso (na defesa); e **(ii)** em razão da legalidade do cálculo de PRL60 adotado pela fiscalização, PRL este que teria sido o próprio método selecionado na DIPJ.

Do *paradigma* (Acórdão nº **1402-006.177**), por sua vez, extrai-se o quanto segue:

Relatório

[...]

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida (fls. 939/963):

Tratam os autos de lançamentos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consubstanciados nos autos de infração às fls. 225 a 237, referentes ao ano-calendário 2010, com crédito tributário total de R\$ 13.634.772,44, assim distribuído:

[...]

2.3.2. na apuração dos preços parâmetros, o contribuinte adotou o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), para parte dos produtos, e o método dos Preços Independentes Comparados (PIC), para outros;

2.3.3. os preços parâmetros calculados pelo método PIC foram aceitos;

2.3.4. os preços parâmetros calculados pelo método PRL com margem de 20% foram calculados corretamente pelo contribuinte;

2.3.5. a sistemática adotada pelo contribuinte no cálculo dos preços praticados pelo método PRL com margem de 20% não está correta. O art. 18, §6º, da Lei nº 9.430, de 1996, determina a adoção do valor CIF + II, isto é, valor FOB acrescido de seguro, frete e imposto de importação, vez que integram o custo de aquisição das mercadorias; contudo, o contribuinte utilizou o valor FOB;

[...]

3. Cientificado dos autos de infração, do TVF e dos anexos em 30/12/2015, consoante fl. 252, o sujeito passivo apresentou a impugnação às fls. 257 a 2861 em 29/01/2016, instruída com os documentos às fls. 287 a 317, os arquivos não-pagináveis (planilhas diversas) às fls. 326, 329, 332, 335, 338, 341 e 344, bem assim com o recibo de entrega dos arquivos digitais (não-pagináveis) às fls. 347 a 935, cujo teor está resumido a seguir:

[...]

3.5. recálculo dos ajustes de preços de transferência segundo a opção pelo melhor método - a legislação permite a escolha do método menos oneroso para o contribuinte, de modo que, ainda que se admitisse integrar aos preços praticados as respectivas parcelas de frete, seguro e imposto de importação, grande parte dos itens importados poderiam ter sido comparados com preços parâmetros apurados pelo método PIC, bem menos oneroso. Se houvesse sido respeitado o direito de escolha e observados os princípios da verdade material e da razoabilidade, o valor total do lançamento seria menor que R\$ 2.152.467,69. Em virtude do grande volume de documentação para comprovação do ajuste pelo método PIC (cerca de 273.559.100 páginas), é inviável sua anexação aos autos, sendo necessária a realização de diligência na dependência da empresa. Junta apenas uma amostra de documentos relativos a cinco peças e o respectivo recálculo do ajuste. Lista os quesitos a serem verificados em diligência;

[...]

3.A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) houve por bem julgar improcedente a impugnação apresentada pela Autuada (fls. 257/286) em decisão assim ementada:

[...]

4.Inconformada, a Recorrente aviou Recurso Voluntário via do qual, em breve resumo, deduziu as seguintes alegações (fls. 972/1000):

- preliminarmente, que o lançamento é nulo por desrespeito ao art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Lei nº 12.715, de 2012;

[...]

- não obstante, é imperativa utilização do método menos oneroso, tendo em vista tratar-se de opção do contribuinte, de modo que, apesar da ausência de intimação para exercer tal opção configurar vício insanável do lançamento de ofício, é

mandatória a concessão de oportunidade, no âmbito do presente processo administrativo, para que o contribuinte apresente novos cálculos, optando por outro método, o que impõe a retificação do lançamento, conclusão que decorre não apenas das disposições contidas nos art. 4º da IN SRF n. 243/02 e no art. 20-A da Lei nº 9430, mas também dos princípios da moralidade, razoabilidade e proporcionalidade, os quais regem a atuação da administração pública; e

[...]

5.Submetido a julgamento em sessão de 15/08/2018 (fls. 1050/1059), considerando que esta Turma Ordinária mantém o entendimento de que deve ser mantida a inclusão no preço praticado do frete, seguro e impostos incidentes na importação, bem como que a Recorrente apresentou cálculos elaborados pela empresa que analisou as operações objeto do Auto de Infração e refez o ajuste aplicando o método PIC para os produtos, juntando aos autos, em sede de Recurso Voluntário, Laudo Técnico indicando que os ajustes cabíveis pelo método PIC seriam na ordem de R\$ 4.233.818,09, e não de R\$ 19.307.009,12 como aponta a fiscalização quando recalculou o ajuste aplicando o método PRL-20, decidiu-se por determinar a realização de diligência para que o Auditor Fiscal analisasse o Laudo Técnico por inteiro e se manifestasse conclusivamente se o valor apontado no trabalho feito pela empresa de auditoria independente está correto quando aplicado o método PIC para comparação entre o preço praticado com o parâmetro e por fim a apuração do preço de transferência.

6.Em cumprimento da medida proposta, foi produzido o Relatório Fiscal de fls. 11333/11340, que apresentou a seguinte conclusão:

[...]

Voto Vencido

[...]

11.Antes de adentrar no exame das alegações recursais, importa reconhecer que a diligência proposta pela Resolução 1402-000.696 foi apenas parcialmente cumprida, merecendo complementação.

12.De fato, lê-se no respectivo voto condutor, de lavra do Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves e prestigiado à unanimidade por este Colegiado em sessão de 15.08.2018 (fls. 1050/1059):

[...]

A Recorrente apresentou durante a fiscalização e juntou novamente aos autos em sede de impugnação, cálculos elaborados pela empresa que analisou as operações objeto do Auto de Infração e refez o ajuste aplicando o método PIC para os produtos. (a título exemplificativo, a Recorrente colaciona tabelas as fl.24/25 do Recurso Voluntário listando os produtos que entende que se aplicado o método PIC mais benéfico, o valor do ajuste seria muito menor).

Corroborando com seu entendimento e em respeito ao princípio da busca da verdade material, a Recorrente, junta aos autos, em sede de Recurso Voluntário

(doc. 1), Laudo Técnico da empresa de auditoria Deloitte o qual tem o condão de confirmar que os ajustes cabíveis pelo método PIC seriam na ordem de R\$ 4.233.818,09, e não de R\$ 19.307.009,12 como quis a fiscalização quando recalculou o ajuste aplicando o método PRL-20.

[...]

Assim, entendo que tal estudo da empresa de auditoria foi feito para comprovar que com a inclusão do frete, seguro e impostos de importação no preço praticado, o método mais benéfico para as operações objeto do Auto de Infração seria o PIC e não mais o PRL-20 adotado pela fiscalização, conforme restou demonstrado no Laudo Técnico.

[...]

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal analise o Laudo Técnico por inteiro e se manifeste conclusivamente se o valor apontado no trabalho feito pela empresa de auditoria independente está correto quando aplicado o método PIC para comparação entre o preço praticado com o parâmetro e por fim a apuração do preço de transferência.

[...]

13. Conforme se depreende da leitura do voto acima reproduzido, a partir do reconhecimento de que deve ser aplicado o método mais benéfico de apuração do preço de transferência, na forma que preconizam os §§ 4º e 5º do artigo 18 da Lei 9.430, de 1996, foi determinada a realização de diligência para se procedesse a análise do Laudo Técnico apresentado pela Recorrente e se manifestasse conclusivamente sobre os valores apontados pela empresa de auditoria independente como decorrentes da aplicação do método PIC e indicativos do preço parâmetro e, por conseguinte, do preço de transferência.

[...]

26. ...considerando-se a essencialidade das provas documentais já produzidas por ocasião da análise objeto do Relatório Fiscal de fls. 11333/11340, entendo necessário que o mesmo seja complementado apenas com o exame das 48 faturas adicionais e demais documentos encartados às fls. 1107/11320 e 11322.

27. Por via de consequência, voto por converter o julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal reanalise o Laudo Técnico com base nos referidos documentos e se manifeste conclusivamente quanto aos respectivos efeitos no cálculo do preço de transferência dos produtos neles constantes, adotando o método PIC para comparação entre o preço praticado com o parâmetro.

[...]

31. Se vencido na proposta de diligência, passo a examinar as alegações recursais.

[...]

II.2) DA APLICAÇÃO DO MÉTODO MENOS ONEROSO

[...]

52.Nessa toada, compartilho dos sólidos fundamentos perfilados pelo Conselheiro Relator Leonardo Luis Pagano Gonçalves no voto proferido nestes mesmos autos na Resolução 1402-000.696, os quais adoto como razão de decidir (fls. 1050/1059):

A Recorrente apresentou durante a fiscalização e juntou novamente aos autos em sede de impugnação, cálculos elaborados pela empresa que analisou as operações objeto do Auto de Infração e refez o ajuste aplicando o método PIC para os produtos. (a título exemplificativo, a Recorrente colaciona tabelas as fl.24/25 do Recurso Voluntário listando os produtos que entende que se aplicado o método PIC mais benéfico, o valor do ajuste seria muito menor).

[...]

53.Consequentemente, a partir da desqualificação do método PRL-20 originalmente adotado pela Recorrente, deve ser assegurado seu direito de se valer da opção pelo método PIC, na forma prescrita pelos §§ 4º e 5º do artigo 18 da Lei 9.430, de 1996.

54.Ressalte-se que, apesar de ser possível a apresentação de relatório de auditores externos independentes para fins de comprovação de preços de mercadorias importadas, não se afasta a possibilidade de serem requeridos, durante o procedimento de fiscalização, quaisquer outros documentos, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 13, de 2013, para fins de conferência e corroboração do trabalho técnico.

55.Foi exatamente assim que agiu a fiscalização no cumprimento da diligência objeto da Resolução 1402-000.696, como se depreende do seguinte excerto:

[...]

56.Nesse sentido, por retratar a apuração do preço de transferência a partir da aplicação do método PIC para os produtos que tiveram comprovação devidamente produzida nos autos, deve ser prestigiado o resultado da diligência realizada para validação do Laudo Técnico fornecido pela Recorrente, cujo Relatório Fiscal de fls. 11333/11340 apresentou a seguinte conclusão:

Em resumo, o valor calculado originalmente por esta fiscalização, para a totalidade dos produtos sujeitos ao controle de preços de transferência, importou em **R\$ 19.755.620,69**. O novo valor de ajuste total, adotando-se o método PIC para os 25580 produtos em questão, ao invés do PRL, passaria a ser **R\$ 9.623.620,61**. Desse valor, no entanto deve-se deduzir o montante já oferecido pelo contribuinte à tributação e declarado na DIPJ/2011, que é de **R\$ 1.856.816,03**, perfazendo novo valor tributável de **R\$ 7.766.804,58**, em vez dos **R\$ 17.898.804,66** originalmente lançados.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

Ousei divergir do I. Relator Jandir José Dalle Lucca unicamente em relação à sua proposta de conversão do julgamento em diligência, conforme expresso em seu voto, *verbis*:

[...]

Pelas razões acima, este Redator entende prescindível a conversão deste julgamento em diligência, encontrando-se o Processo em plena condição de ser julgado, mais não fosse, porque a própria recorrente expressamente perfilou, em manifestação feita após a diligência, pedido subsidiário concordando com a redução proposta pelo Relatório da referida diligência em relação aos valores dos ajustes adicionais ao lucro tributável, de R\$ 17.898.804,66 para R\$ 7.766.804,58.

[...]

Verifica-se, assim, que o julgado ora comparado na verdade apreciou a questão da aplicação de método alternativo em situação fática na qual a contribuinte já havia optado pelo PIC para outros produtos, sendo que na própria fiscalização foi alegado que o recálculo do PRL de fato impactaria um ajuste maior do que o PIC, caso este tivesse usado para todos os produtos.

Por ocasião da proposta de diligência, não só essa circunstância foi expressamente referenciada, como também restou registrado que o contribuinte já teria de fato demonstrado (e não somente arguido) que o PIC seria mais benéfico.

Aqui, diferentemente, o Colegiado *a quo* apreciou a questão em tese, desconsiderando eventual comprovação ou demonstração do efetivo ajuste pelo PIC, que na sua compreensão somente teria sido arguido como argumento de defesa, em um contexto que não houve manifestação pretérita pelo PIC para nenhum produto.

Essas diferenças de perspectivas fáticas a meu ver impedem criar a convicção de que o *Colegiado do paradigma* de fato reformaria a decisão recorrida, prejudicando, assim, o conhecimento recursal.

O recurso especial da contribuinte, portanto, não deve ser conhecido.

Mérito

Aplicação do PRL-20 aos casos de acondicionamento em embalagens

A discussão gira em torno dos efeitos do acondicionamento e *blisterização* - entendida, em linhas gerais, como os gastos necessários para a colocação de medicamentos importados a granel em embalagens específicas exigidas pela legislação sanitária – no cálculo do controle de *preços de transferência* pelo método PRL: se aplicável o **PRL20**, como entenderam a contribuinte e o acórdão recorrido; ou o **PRL60**, como sustentam a fiscalização e o *paradigma*.

Mais precisamente, sustenta o Fisco que a mera adição de qualquer valor ao custo de importação, independente da natureza do que foi de fato *agregado*, demandaria a aplicação do PRL de margem de 60% com fundamento no artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002, verbis:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

Grifamos.

O silogismo empregado na acusação fiscal, portanto, foi o seguinte: considerando que sobre o valor do preço praticado na importação de medicamentos agregou-se outros montantes para que fossem acondicionados nos termos da legislação regulatória brasileira, de modo a aumentar o respectivo custo dos bens, não há que se falar na aplicação do PRL de 20%, devendo o controle de *transfer pricing*, na hipótese de qualquer agregação de valor, ser feita pelo PRL de 60%.

Por outro lado, a Recorrente argumenta que a mera agregação de valor não se confunde com aplicação do bem na produção, esta sim a hipótese que ensejaria a mudança do PRL20 para o PRL60.

Foi justamente nesse sentido que caminhou o acórdão recorrido, assim ementado: *Diante da demonstração fático-probatória de que determinados produtos foram importados prontos e acabados para o consumo final, tendo havido, no Brasil, apenas o acondicionamento (embalagem), sem qualquer agregação de valor - transformação decorrente de processo produtivo-, é correta a aplicação do método PRL20*

Nenhum reparo cabe ao que restou decidido.

Isso porque é princípio elementar do Direito que uma Instrução Normativa não pode limitar direitos, devendo ser interpretada deve ser interpretada nos limites do texto legal.

Não se pode, então, perder de vista o que dispõe o art. 18, da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos geradores, verbis:

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:

(..)

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

(.....)

d) de 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.

Nota-se que, aos olhos da lei, o que vai ensejar a aplicação do PRL60 em detrimento do PRL20 é a destinação ou não do bem importado na produção, e nada mais. E por "produção"¹ deve-se entender "*a soma de coisas manufaturadas ou produzidas pelo homem, pela transformação da matéria-prima em várias utilidades de outra espécie*".

Valendo-se dessa clássica definição, verifica-se que a aplicação do método PRL60 é restrita aos bens importados que formarão outros bens (*insumos*).

A produção a que se refere a norma legal, portanto, pressupõe que o item importado seja modificado em um outro item, de diferente natureza e composição, sendo irrelevante a agregação de valores que não transformam o produto importado em outro produto para fins do direito de se valer do PRL20.

É com base nessa regra, instituída pela lei, que o referido §9º (*o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados*) deve ser interpretado.

¹ Silva, De Plácido e, Vocabulário Jurídico/ atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho - Rio de Janeiro 2007. Companhia Ed. Forense, p. 1106.

É certo, porém, que a IN/SRF nº 243/2002 acabou substituindo o termo "produção" por "agregação de valor", o que de fato poderia confundir e até mesmo validar a tese fazendária, não fosse, é certo, um “detalhe” da maior relevância: a impossibilidade de uma norma regulamentar – caso de uma IN - restringir o direito ao PRL20 tal como previsto pela lei.

Isso significa dizer que, ao passo que a Lei estabelece a utilização do método PRL60 na importação de bens aplicados à produção (critério mais restrito do que o de *industrialização* ou *agregação de valor*), uma leitura *isolada* da IN parece sugerir um campo de aplicação mais amplo, bastando existir acréscimo de valor ao custo do bem importado, o que acabou induzindo ao equivocado entendimento de que os gastos de acondicionamento desqualificariam a operação como de *pura revenda* para fins de aplicação do PRL20.

Sobre o tema, digna de nota são os fundamentos do Acórdão nº **1402-001.467**, de 08/10/2013, da lavra do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que ora transcrevo:

Vê-se que a lei estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de agregação de valor resultante de bens importados aplicados à produção. O ato normativo por sua vez menciona a agregação de valor de forma genérica o que poderia induzir ao entendimento de que qualquer agregação descaracterizaria o processo de revenda.

Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas. Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.

Sobre esse prisma, entendo que a agregação de valor mencionada no § 9º, da IN/SRF nº 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.

A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:

(...)

5. O artigo 2º admite. para fins de controle de preços de transferência. a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro PRL.nos casos de importação de bens. serviços ou direitos empregados. utilizados ou aplicados na produção de outros bens. serviços ou direitos. estabelecendo-se para tanto uma margem de lucro de sessenta por cento.

(...)

Nesse ponto, concordo com a recorrente quando afirma que generalizar o alcance da agregação de valor para definir o método de ajuste adequado tornaria quase impraticável a utilização do PRL20.

Cabe então avaliar se o processo de colocação de embalagem, pois é essa a atividade sob exame, caracterizaria a utilização do bem no processo produtivo.

Em primeiro lugar, convém esclarecer que entender ou não o processo de embalagem como industrialização mostra-se irrelevante no presente caso. Não está em discussão a definição legal para efeito de incidência do IPI, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente.

No análise feita pela Fiscalização no procedimento fiscal e corroborada na diligência, a autoridade lançadora enfatiza a agregação de valor para justificar a desqualificação do método PRL20.

Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL60.

É curioso notar, ademais, que o próprio §9º, na sua parte final, também reconhece a aplicação do PRL20 ao *simples processo de revenda dos **mesmos bens***, passagem esta que aí sim está em consonância com a lei, pois, assim como alei, afasta o PRL60 quando há revenda do mesmo bem.

De qualquer forma, o que precisa ficar claro é que, tal como os métodos PRL20 e PRL60 foram positivados, as operações subjacentes à importação, ou melhor, acréscimos que não alteram a natureza e finalidade do que se importou não tem o condão de afastar o PRL20.

Nesse caso concreto, restou demonstrado que não há produção dos medicamentos no Brasil. Tais medicamentos foram importados já prontos para o consumo, passando-se apenas pela etapa de *blisterização*, que nada mais é do que uma substituição de embalagens necessária para atender exigências comerciais ou regulatórias, mas que não alteram ou interferem na sua produção em sentido técnico.

Não havendo, assim, aplicação do produto importado pelo contribuinte em uma produção propriamente dita - que não se confunde com *agregação* ou *industrialização* -, e estando a revenda do mesmo medicamento importado plenamente caracterizada, eventual agregação de valor está longe de afastar a aplicação do PRL20. Daí a manutenção do acórdão recorrido.

Inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro

A controvérsia diz respeito à composição do **preço praticado** para fins de comparação com o **preço parâmetro** previsto no método PRL.

Segundo o *caput* do artigo 18, da Lei nº 9.430/96:

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 [...]"

Desse dispositivo depreende-se que o limite à dedução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens está dirigido às *operações efetuadas com pessoa vinculada*.

Por não terem sido pagos a pessoa vinculada, me parece até lógico admitir que os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação, para fins de controle das regras de ajustes decorrentes dos preços de transferência, não deveriam se sujeitar aos limites de dedutibilidade previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Ainda que tais gastos sejam considerados como integrantes do custo de aquisição das mercadorias importadas no contexto do Direito Aduaneiro, conforme disposto no artigo 13 do Decreto-Lei nº. 1.598/77², a sua exclusão do *preço praticado* é medida que se impõe ante a *finalidade e caráter presuntivo* dos limites impostos pelas regras de *preços de transferência*, cuja *causa jurídica*, antes de criar capacidade contributiva, é a de buscar afastar, por presunção de um preço mínimo ou máximo, eventual manipulação nos negócios entre partes (exportador/importador) vinculadas.

Desconsiderando, então, a hipótese destes dispêndios serem pagos a empresas vinculadas – o que não é o caso – *frete, seguros e impostos incidentes na importação* pagos a terceiros são despesas operacionais que se excluem do campo de abrangência do *transfer pricing*.

O Legislador, ao prescrever o parágrafo sexto³ no artigo 18 em questão, a meu ver mostrou-se na verdade atento ao preservar a dedutibilidade dos gastos com frete, seguro e impostos sobre a importação, na forma de custo, ainda que o preço da importação passível de manipulação eventualmente sofra limitações ante a aplicação dos métodos de cálculo previstos em tal regramento.

O *preço praticado*, sujeito a controles, é por essência o valor objeto do negócio que se busca controlar, isto é, o *preço* firmado exclusivamente com a empresa vinculada no exterior, e nada mais.

² "Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;"

³ "Artigo 18 - (...)

§ 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.

É justamente por isso que o argumento de que a norma legal, na sua redação originária, já determinaria a “comparabilidade” entre o *preço parâmetro* e o *preço praticado*, de modo a equiparar grandezas comparáveis, a meu ver não se sustenta. Não se sustenta inclusive porque a alta margem de lucratividade prevista, de 60% - percentual este que sabe-se lá de onde vem – pode ser tomada considerando uma presunção de frete e seguro.

Do ponto de vista jurisprudencial, cumpre observar que esta própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº **9101-01.166**, proferido pela 1ª Turma da CSRF em Sessão de 12 de setembro de 2011, entendeu que a exclusão dos valores de frete, seguros e impostos na determinação do preço praticado independe da sua consideração no cálculo do *preço parâmetro*, afinal este é, por definição, mera presunção legal.

É o que se nota da seguinte passagem do voto condutor desse julgado:

Na jurisprudência desta Corte Julgadora é possível encontrar entendimentos nos dois sentidos. Ou seja, tanto no sentido de que os valores do frete, seguro e impostos deveriam integrar a apuração do ‘preço parâmetro’, independentemente de a importação ter sido efetuada conforme cláusula FOB — Free on Board (Acórdão nº 103-23.199 e acórdão recorrido), quanto no sentido de que se deve incluir o valor do frete e do seguro, somente quando o ônus tenha sido do importador (Acórdão nº 108-09.763, dentre outros). Peço vênica para reproduzir os argumentos exarados nos votos condutores dos referidos acórdãos:

[...]

A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos ‘preço praticado’ e ‘preço parâmetro’. Parece-me, ‘data maxima venia’, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

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.” (grifos nossos)

Posteriormente, em sessão de 5 de outubro de 2021, em julgamento nesta Instância Especial - do qual o presente Conselheiro participou -, prevaleceu o entendimento contrário à inclusão de valores de fretes, seguros e imposto de importação no preço praticado. Transcrevo a seguir a ementa do Acórdão nº **9101-005.798**, de relatoria do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. CIF x FOB.

Dentro da sistemática jurídica dos preços de transferência, tratando-se as importâncias dos fretes, dos seguros e do próprio Imposto de Importação de valores contratados e pagos em condições de mercado (arm's length), não há fundamento legal para a sua inclusão do cálculo do preço praticado.

O caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96 determina que serão considerados no preço praticado, dedutível na determinação do lucro real (limitado à monta do preço parâmetro obtida pela adoção dos métodos permitidos) 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. Assim, mesmo que o texto original do seu §6º mencione que 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, a única hermenêutica aceitável, inclusive à luz da Lei Complementar nº 95/98, é que somente poderão integrar o preço praticado os valores transacionados com partes vinculadas.

Considerando as regras de preços de transferência como elementos de uma norma antielisiva específica, a qual tem como objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, visando à obtenção de vantagens fiscais indevidas em transações internacionais, a sua própria axiologia e finalidade confirmam a impossibilidade do cômputo dos valores de fretes, seguros e do Imposto de Importação, avençados e devidos a partes independentes, no preço praticado - cuja a dedução das bases tributáveis dos tributos sobre a renda é precisamente o objeto de seu controle.

Nesse sentido, em sessão de novembro de 2021, seguiu o Acórdão nº 9101-005.841, de relatoria do I. Alexandre Evaristo Pinto, também por mim acompanhado e do qual transcrevo a respectiva ementa:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NÃO INCLUSÃO DE FRETE e SEGURO.

O frete e o seguro não devem compor o preço do insumo importado, visto que tais valores são pagos a terceiros, não sendo suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.

Feitas essas considerações, conclui-se que a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos de importação no cálculo do preço praticado sujeito ao controle pelas regras de preço de transferência com base no PRL não tem amparo legal.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso especial da PGFN para, no mérito, negar-lhe provimento; e não conheço do recurso especial da contribuinte.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao provimento do recurso especial fazendário. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que deveria ser provido o recurso na matéria *“Aplicação do PRL-20 aos casos de acondicionamento em embalagens”*, e a maioria do Colegiado entendeu por dar provimento ao recurso na matéria *“Inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro”*.

Com respeito à matéria *“Aplicação do PRL-20 aos casos de acondicionamento em embalagens”*, vê-se que o presente caso guarda significativa semelhança com as operações analisadas no paradigma nº 9101-002.417. Como descrito no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal às e-fls. 1559/1577, para concluir pela impossibilidade de aplicação do método PRL-20, a autoridade lançadora descreveu as etapas de produção às quais são

submetidas as matérias-primas importadas para consumo na produção ou semi-elaborados (comprimidos a granel), bem como os itens importados como produtos *blistados* a granel, descrevendo *o custo de produção da embalagem, sua apuração e estrutura*, a evidenciar agregação de valor equivalente à descrita no citado paradigma.

Assim, a matéria em tela merece ser decidida em linha com o Acórdão nº 9101-002.417⁴, mediante adoção dos fundamentos lá expressos pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

Em relação ao recurso da Contribuinte, no que diz respeito à aplicação do método PRL 20 ao caso concreto, como pleiteia a Recorrente, considero importante iniciar por registrar que se trata de contribuinte que importa medicamentos em forma de comprimidos, que chegam ao país à granel e, por força da legislação brasileira, se obriga a acondicionar o produto antes de revendê-lo localmente, em blísteres e caixas de papelão. Às caixas de remédio ainda são adicionadas as respectivas bulas.

A recorrente, para efeito de apurar eventual ajuste de preços de transferência, aplica aos produtos que importa o método PRL20, enquanto que a fiscalização entende ser obrigatória a adoção do método PRL60.

O art. 18 da Lei nº 9.430/96 define o método PRL como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de alguns valores, dentre eles, a margem de lucro, presumida em 60% **na hipótese de bens aplicados à produção**. No caso de **simples revenda** das mercadorias, estabelece a lei que essa presunção é de 20%.

A questão, assim, é 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 Fazenda Nacional, ou se 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**, como entende a contribuinte.

A respeito desse assunto, já me manifestei recentemente por ocasião do acórdão nº 9101-002.198, de 2 de fevereiro de 2016, nos seguintes termos:

“(...) Processo produtivo, em sentido lato, nada mais é do que a combinação de fatores de produção que proporciona a obtenção de um dado produto final. Num processo produtivo são incorporados fatores que, após sua transformação, levam a um produto final (ou acabado). Saliento que esses conceitos estão à disposição em qualquer manual de engenharia de produção ou de administração de produção, com pequenas alterações nos seus termos.

Aprofundando um pouco a temática e me socorrendo na melhor doutrina, posso dizer que “Processo é qualquer atividade que recebe uma entrada (input), agrega-lhe valor e gera uma saída (output) para um cliente interno ou externo, fazendo

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), ausente momentaneamente a Conselheira Cristiane Silva Costa, e divergiram na matéria os Conselheiros Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. Fez declaração de voto o Conselheiro Luís Flávio Neto.

uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos” (HARRINGTON, H. J. *Aperfeiçoando processos empresariais*. São Paulo: Makron Books, 1993, p.10).

Por sua vez, Hammer e Champy (HAMMER, Michael; CHAMPY, James. *Reengineering the Corporation*. New York; HarperBusiness, 1994, p. 2), afirmam que “um processo é um grupo de atividades realizadas numa sequência lógica com o objetivo de produzir um bem ou um serviço que tem valor para um grupo específico de clientes”.

Com efeito, o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização. Já o conceito de industrialização, de longa data, está consignado no Regulamento do IPI, encontrando seu fundamento nas Leis nº 5.172/1966 (CTN) e nº 4.502/1964. Segundo esse conceito, utilizado aqui de forma subsidiária, industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, entre elas a que importe em **alterar a apresentação do produto pela colocação da embalagem**, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). É o que dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010 que revogou o Decreto nº 4.502/2002), verbis:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

(...)

Dos conceitos apontados, extrai-se que no processo produtivo, ou “produção”, alguns elementos são essenciais: combinação de fatores de produção (capital, trabalho, instrumentos de produção etc.), entradas e saídas (produto final), numa sequência lógica, e agregação de valor.”

No caso em apreço, a contribuinte importa o produto à granel e, localmente, o embala em blísteres e caixas de papelão, sem o que não poderia comercializá-lo, por força da legislação sanitária brasileira. Ora, se o seu produto só pode ser vendido se for devidamente embalado, **resta óbvio que não estamos falando de simples revenda** e, por conseguinte, que o procedimento de blisterização e a colocação em caixas de papelão dos comprimidos fazem parte do processo produtivo, constituindo uma última etapa da produção, antes de ser entregue ao respectivo departamento comercial.

Blíster é o nome da embalagem em formato de cartela, composta por um cartão ou filme plástico que serve de base para a fixação do produto dentro de uma bolha plástica (o blister) normalmente com o formato dos contornos do produto. Essa bolha é moldada pelos processos de “Vacuum Forming” ou Termoformagem, utilizando-se de filmes plásticos de PVC ou PET. Ou seja, não é uma operação qualquer de “mero

acondicionamento”, como quer fazer supor a empresa; faz parte efetivamente de um processo, atualmente, quase que totalmente automatizado, com a utilização de mão de obra especializada para a operação e manuseio das máquinas.

Feita a blisterização, o produto ainda 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 dá maior confiabilidade à mercadoria e, conseqüentemente, maior valor agregado. Só então, pode-se considerar que o produto está totalmente acabado e pronto para comercialização.

Por oportuno, destaco que a Contribuinte traz em seu recurso, item 41, referência ao Perguntas e Respostas disponibilizado no endereço virtual da RFB, por meio da qual é dito que o exclusivo acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem.

Ocorre que aqui não estamos tratando de mero acondicionamento ou reacondicionamento. É feita uma etapa: justamente a blisterização.

No caso dos autos, não resta dúvida que a blisterização e o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens de papelão, altera a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracterizando etapa do processo de produção que agrega valor ao produto final. Evidente que após esta última etapa de produção foi agregado valor ao produto inicialmente importado.

À fl. 681, a Fiscalização observa, para comprovar que se trata de mais uma etapa de produção, que houve a geração dos seguintes custos de produção:

Do ponto de vista, do processo de produção, é fácil comprovar a agregação de valores, conforme a seguir:

1. Importação de comprimidos à granel (semi-acabado);
2. Processo de Blisterização no Brasil (agregação de valor no Brasil):
 - 2.1. Aquisição de imobilizado (máquinas e equipamentos) p/ Blister;
 - 2.2. Despesas de Depreciação do imobilizado;
 - 2.3. Despesas do Seguro da Fábrica;
 - 2.4. Despesas de Energia Elétrica;
 - 2.5. Despesas de Manutenção;
 - 2.6. Mão de Obra Direta e Indireta;
 - 2.7. Blister e Papel Alumínio;
 - 2.8. Embalagens e Bulas;
 - 2.9. Despesas de Combustíveis;
 - 2.10. Outras Despesas Gerais, etc.

Como pudemos observar, o processo de blisterização, implicou em agregação de valor ao produto semi-acabado importado.

Além disso, a Fiscalização observou que a contribuinte importou um produto semi-acabado, que foi o Citalor/Lipitor comprimidos, código de entrada nos estoques 022065, e deu saída a quatro produtos acabados:

- a) código 117102 : Lipitor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)

- b) código 102164 : Citalor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos)
- c) código 102156 : Citalor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)
- d) código 117110: Lipitor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos).

Logo, houve agregação de valor no Brasil, e, por conseguinte, **não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados**, sendo inaplicável o método PRL20, haja vista o disposto no art. 18, inc. II, alínea "d", itens 1 e 2, da Lei nº 9.430/96, que, mais uma vez, abaixo reproduzo:

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:

(...)

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. (Negritei)

E é por essa razão que não se aplica ao presente caso, a Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2003, trazida pela Recorrente. Aplica-se, sim, ao caso, a Solução de Consulta Cosit nº 5, de 2006, publicada no DOU de 12/09/2006, que ora transcrevo a ementa:

EMENTA: A pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e procede, previamente à sua comercialização no País, à aposição da marca, bem assim ao acondicionamento e rotulagem, voltados ao atendimento de determinações legais brasileiras, deve, acaso opte por calcular o preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizar a metodologia atinente à margem de sessenta por cento, uma vez que as atividades por ela empreendidas representam agregação de valor aos bens.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 19, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 12, IV, "b" da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Bem como transcrevo o seguinte trecho:

17. Tal qual se depreende das informações prestadas pela própria Consulente, realiza ela, previamente à comercialização do bem importado, à sua embalagem, em forma de cartuchos, bem assim à inserção de bulas que o individualize dos demais medicamentos comercializados no mercado brasileiro, conforme determinações exaradas pela Anvisa, o que acaba por acarretar agregação de valor, para fins da legislação de preços de transferência, uma vez que:

17.1 a realização do procedimento de embalagem do plasma sanguíneo em conformidade às exigências técnicas impostas pelo órgão especializado (Anvisa)

acaba por agregar-lhe confiabilidade, e, em consequência, acaba por propiciar, de per si, a possibilidade de majoração do preço pelo qual é ele, posteriormente, comercializado no mercado;

17.2 a inserção de bulas que individualizam o bem importado nas quais conste o nome da pessoa jurídica que a embala, o que acaba por agregar valor intangível ao plasma sanguíneo por ela importado, dada a confiabilidade que o nome comercial (...)

Assim, entendo correto o método utilizado pela Fiscalização, bem como os cálculos adotados pela IN.

Com respeito aos comprimidos já acondicionados em blísteres, a autoridade lançadora demonstra a agregação de valor em face da embalagem secundária aplicada, destacado que cada *modelo de embalagem de apresentação recebe um código específico de identificação*, em procedimento equivalente ao aplicado aos produtos semi-elaborados acima referidos no paradigma.

Adicione-se que o entendimento acima expresso foi reiterado no Acórdão nº 9101-004.833⁵, de cujo voto vencedor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, extrai-se os seguintes fundamentos replicados do acórdão lá recorrido (nº 1201-002.926):

A presente lide reside na interpretação do que seja um bem aplicado na produção. O termo produção é aberto e comporta conteúdos em número suficiente para uma ampla discussão. Buscarei subsídios no Direito positivado.

A industrialização é, sem dúvida, uma espécie de produção. A legislação pátria, no âmbito do Direito Tributário, define industrialização como operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502/1964, verbis:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I – o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II – o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III – O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 1971)

IV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista,

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella.

efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997)

Portanto, a alteração da apresentação do produto é considerada uma industrialização e, portanto, é lícito que seja tida como atividade de produção.

Na espécie, o contribuinte importou produtos acabados mas que não estavam aptos a serem negociados no mercado nacional. Alguns desses produtos foram importados em ampolas, mas necessitavam de acondicionamento adequado para a comercialização, com identificação dentro dos padrões regulamentares e embalagem apropriada para a sua conservação, distribuição e consumo. Outros produtos foram importados a granel e precisavam ser fracionados e acondicionados dentro dos padrões comerciais do próprio contribuinte, além de também necessitarem de identificação dentro dos padrões regulamentares e de embalagem apropriada para a sua conservação, distribuição e consumo. Entendo que essa atividade pode ser considerada como alterações na "apresentação do produto" e, assim, considerada como industrialização. Consequentemente, pode ser considerada uma atividade de produção.

Saliento que o acondicionamento em tela não se destina exclusivamente a possibilitar o transporte do produto, mas passa a fazer parte do produto. Salientando, ainda, que a aposição da marca do produto agrega-lhe valor efetivo.

Para tornar claro que a atividade realizada pelo contribuinte afeta não somente o custo do produto final, mas também o lucro potencial na comercialização do produto (agregação de valor), permitam-me a utilização de um instrumento retórico, no sentido de levantar a hipótese de se encontrar, na mesma prateleira, uma ampola de insulina humana identificada com a marca Lilly e outra ampola de insulina humana identificada com a marca Farmácia Oswaldo Cruz. Penso que o consumidor, em geral, estaria disposto a pagar um preço maior pela primeira, produzida por uma reconhecida empresa multinacional da indústria farmacêutica, do que pela segunda, apesar de a Farmácia Oswaldo Cruz possuir uma bem sucedida história, de quase um século, manipulando remédios na cidade de Fortaleza e apesar de ter importado ampolas, ainda por hipótese, do mesmo lote das ampolas da concorrente, diferenciando-se apenas pelo rótulo.

Portanto, concluo que a atividade do contribuinte em alterar a apresentação do produto importado tem natureza de produção, afeta o custo de produção e agrega valor ao produto final, sendo justificável a adoção de método que considere o reflexo positivo da atividade no preço de comercialização, qual seja, o método PRL 60.

Tenho conhecimento de que há, neste tribunal administrativo, várias decisões no sentido de não considerar como atividade de produção a alteração no acondicionamento de medicamentos, no que foi muitas vezes referido como "blisterização". Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem adotando entendimento diferente, conforme os Acórdãos nº 9101-002.198, de 02/02/2016, e Acórdão nº 9101-002.840, de 12/05/2017, cujas ementas seguem parcialmente transcritas, respectivamente:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. 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 constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento do

método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada. Recurso Especial do Procurador Provido.

ACONDICIONAMENTO PARA FINS COMERCIAIS. PRL 60. APLICÁVEL.

As operações decorrentes do acondicionamento para fins comerciais e aposição de marca enquadram-se no conceito legal de industrialização, vez que há agregação de valor ao produto, razão pela qual é correta a aplicação do PRL60.

Com isso, entendo que não há reparos a fazer no procedimento fiscal adotado.

Nestes termos, portanto, os ajustes de preços de transferência em produtos resultantes de blisterização de insumos importados, ou de aplicação de embalagem secundária a insumos já acondicionados em blísteres, devem se submeter ao método PRL 60. O processo de acondicionamento mencionado no recorrido (*alocação de embalagem, inclusão de bula e lacre*) claramente importa em acréscimo de custo de produção, como demonstrado na acusação fiscal, e, em consequência, em agregação de valor, sendo impróprio afirmar, neste contexto, que os produtos foram *importados prontos e acabados para o consumo final*.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN nesta primeira matéria.

Quanto à matéria “*Inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro*”, a posição deste Colegiado foi, historicamente, contrária à pretensão dos sujeitos passivos, minimamente desde o Acórdão nº 9101-002.424, de 17 de agosto de 2016 – invocado na declaração de voto vencido do acórdão recorrido –, cujo voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura foi reiterado nos julgados subsequentes e acompanhado por esta Conselheira, integrando a maioria qualificada deste Colegiado, no Acórdão nº 9101-004.832⁶, nos termos seguintes:

Para discorrer sobre a matéria **fretes, seguros e impostos no preço p5 deraticado para fins de comparação com o preço parâmetro**, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

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: [...]

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella.

(...)

§ 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.

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência. E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A 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. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) incluindo-se na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 13 - O **custo de aquisição** de mercadorias destinadas à revenda **compreenderá os de transporte e seguro** até o estabelecimento do contribuinte **e os tributos devidos na aquisição ou importação**.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo.

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação**.

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação não são dedutíveis, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de **inclusão**, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o 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.

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo* (apuração do preço praticado), *para efeito de dedutibilidade*

(registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), *o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6º-A:

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6º-A, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho inverso. O § 6º e § 6º-A dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

Portanto, não há reparos a fazer na autuação fiscal em relação à matéria.

Enfim, registre-se que, com o presente julgamento, restam concluídos os litígios referentes aos presentes autos e processos administrativos nº 16327.001.448/2006-00 e 16561.000.197/2008-27.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte para a matéria “impossibilidade de inclusão dos valores de frete e seguro, contratados com terceiros (partes independentes), no cálculo do ‘preço praticado’ pelo contribuinte, para fins de apuração do preço parâmetro pelo método PRL”, e, no mérito, na parte conhecida, **negar-lhe provimento**. (*destaques do original*)

Assim, sob estes mesmos fundamentos, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN também neste segundo ponto.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa