ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16643.720045/2014-82

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

Processo nº	16643.720045/2014-82
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-002.637 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de outubro de 2018
Matéria	IRPJ E CSLL - PRECOS DE TRANSFERENCIA - PRL60
Recorrente	WYETH INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PRL20. AGREGAÇÃO DE VALOR. POSSIBILIDADE

O critério "agregação de valor", previsto apenas em Instrução Normativa como critério de aplicação do PRL60, não tem base na lei. É, portanto, critério jurídico ilegal.

A lei, na verdade, criou o PRL60 para operações de importação de bens usados para produção (insumos), que não deve ser confundida com simples agregação de valores relativos às operações que não transformam o produto importado, como acondicionamento e gastos para atender exigências de cunho regulatório e comercial, que não prejudicam a adoção do PRL20.

IRPJ. AJUSTES NAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. REFLEXO NA CSLL.

O decidido quanto ao lançamento matriz (IRPJ) deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL), decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencidas as conselheiras Eva Maria Los e Carmen Ferreira Saraiva, que davam parcial provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Eva Maria Los.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Jose Carlos de Assis Guimarães e Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente, momentaneamente, o conselheiro suplente Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 461/472) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2011, em razão de ajuste promovido de ofício em razão de fiscalização das regras de "preços de transferência" na importação de bens de empresas vinculadas.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento entendeu que a Recorrente:

(i) teria indevidamente efetuado o cálculo do preço parâmetro com base no PRL20 para determinados produtos, sob a premissa de que o método aplicável seria o PRL60%, afinal os bens importados teriam sido aplicados à produção em razão da constatação de agregação de valor no país;

(ii) não observou o método de cálculo do preço parâmetro previsto na IN SRF 243/2002; e

(iii) deixou de deduzir o valor das contribuições ao PIS e COFINS para fins de cálculo do preço parâmetro relativo aos bens importados.

Nas palavras do Termo de Constatação Fiscal (fls. 452/459):

[...]

PREÇO PARÂMETRO PRL 60%

Após as análises de todas as informações prestadas, verificou-se que parte dos produtos importados foi utilizada como insumo na produção de medicamentos. Por isso, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, deve ser aplicada a margem de lucro de 60%, de acordo com o determinado no art. 12, inciso IV, alínea "b", da IN SRF nº 243/2002.

[...]

Por meio do arquivo 'participação insumo produto acabado II" (fl. 118), a empresa foi intimada a apresentar o custo de produção do produto acabado e a relação insumo produto anual. Nas memórias de cálculo, a fiscalizada informou a relação de produção. O demonstrativo do cálculo do percentual de participação da matéria-prima importada no produto acabado está no ANEXO 3.

> *Os registros das vendas constam no arquivo "Vendas_TP_2011" (fl. 118), de 04/09/2014 e foram confrontados com as informações obtidas do sistema NFE – Nota Fiscal Eletrônica.*
>
> *Verificou-se que, em alguns casos, o valor deduzido dos tributos incidentes sobre as vendas, referente às contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, eram nulos. Trata-se de produtos enquadrados no artigo 3° da Lei 10.147/00, que dispõe sobre o crédito presumido do PIS e COFINS.*
>
> *[...]*
>
> *No entendimento desta fiscalização, ao aderir ao referido regime especial a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido, portanto, continua a incidência das contribuições. [...]*
>
> ***APURAÇÃO DOS AJUSTES***
>
> *A apuração dos ajustes de Preço de Transferência dos produtos importados para revenda foi refeita, comparando-se o Preço Praticado com o Preço Parâmetro apurados por esta fiscalização, cabendo ajuste nos casos em que este último foi inferior ao Preço Praticado, observada a margem de divergência de 5% prevista no art. 38 da IN SRF 243/2002. Assim, obteve-se o novo valor total de ajuste de R$* ***17.407.326,61****, conforme consta do ANEXO 5 – Consolidação PRL20 e PRL60.*
>
> *[...]*

A empresa apresentou impugnação (fls. 485/512) contra os Autos de Infração. Alega, em síntese:

(a) que todos os produtos sujeitos ao PRL20 foram revendidos sem qualquer submissão a processos produtivos ou de industrialização, mas tão somente a meros procedimentos de acondicionamento, restando equivocado o entendimento da autoridade fiscal autuante;

(b) a ilegalidade da majoração de base de cálculo trazida pela IN SRF 243/02;

(c) que ao reduzir o preço parâmetro dos medicamentos, valendo-se de tributos que não impactam o preço de revenda (caso do PIS e COFINS apurados nos termos da Lei 10.147/00), há criação de um preço de venda fictício e significativamente menor ao preço de venda efetivamente praticado, dando ensejo a ajustes em completa dissonância à realidade econômica das operações fiscalizadas; e

(d) impossibilidade da incidência de juros Selic sobre o principal e sobre a multa de ofício.

Em Sessão de 23 de junho de 2016, a DRJ/RPO julgou a impugnação improcedente por meio de Acórdão (fls. 910/926) que restou assim ementado:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOS PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20. O método do PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%) não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

MÉTODO PRL. PREÇO-PARÂMETRO. DEDUÇÃO DO PIS E DA CONFINS. No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço-parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (no caso, PIS e COFINS). O benefício previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

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

Cientificado da decisão de primeiro grau em 08/09/2016 (fls. 934), a contribuinte interpôs, em 23/09/2016 (fls. 936), recurso voluntário (fls. 937/979). Reitera as alegações de defesa, aduz que cabe, sim, à esfera administrativa a apreciação de argumentos de ilegalidade de instrução normativa e que os produtos de fato estavam sujeito ao PRL20, e não ao PRL60.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço e passo a apreciá-lo.

Da desqualificação do PRL20

A aplicação do método PRL20 foi parcialmente desqualificada pela fiscalização, que recalculou os preços de transferências de 10 (dez) medicamentos importados,

apoiada na premissa de que a agregação de valores antes da revenda propriamente dita afastaria a possibilidade do método utilizado pelo contribuinte.

Sustenta, assim, que a mera adição de qualquer valor ao custo de importação, independente de sua natureza, demandaria a aplicação do PRL de margem de 60%.

A Recorrente, por sua vez, reitera seu entendimento acerca da correção do método PRL20, insistindo no argumento de que a simples agregação de valor não se confunde com aplicação do bem na produção.

Aduz, ainda, que jamais poderia uma Instrução Normativa criar restrições não previstas na lei.

Ressalta, ademais, que por se tratarem os preferidos produtos importados de medicamentos, há gastos inerentes de selos de qualidade e acondicionamento que impactam diretamente o custo final da mercadoria revendida, mas que não se confundem com atividades de produção.

Ao enfrentar a questão, a DRJ, omitindo-se quanto à apreciação do argumento de ilegalidade da IN, optou por considerar válida a desqualificação do PRL20 com base na interpretação literal do referido artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002:

> *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.*

Após citar esse dispositivo, assim conclui a decisão ora recorrida:

Dessa forma, tendo havido agregação de valor aos itens importados, antes de eles serem vendidos, fica vedada a utilização do método PRL20.

A impugnante alega a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem se sujeitar ao método PRL20 e quais devem se sujeitar ao PRL60, ou seja, contesta a legalidade do § 9º do artigo 12 IN SRF nº 243/2002 (que veda a utilização do método PRL20 quando há agregação de valor ao produto importado).

Ocorre que às Delegacias de Julgamento não cabe apreciar questões acerca da eventual ilegalidade das instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal – SRF (atual Secretaria da Receita Federal de Brasil – RFB), pois, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo (através da edição de regras administrativas, como a referida instrução normativa), deve limitar-se a aplicar as disposições ali contidas, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

DA ANÁLISE ESPECÍFICA DOS ITENS AUTUADOS

Conforme se observa no documento de fl. 820-821 (no qual a contribuinte informa qual o percentual de participação do item importado no custo total do produto) e no Anexo 3, cálculo dos preços-parâmetro segundo o método PRL60 relativos aos itens importados para os quais a fiscalização desclassificou o método PRL20 adotado pela contribuinte), em nenhum desses itens a sua participação no produto final é igual a 100% (o que configuraria uma revenda pura).

Nenhum deles foi revendido diretamente, de modo que, evidentemente, tiveram que se submeter a algum processo antes de serem vendidos, proporcionando a agregação de algum valor a eles, para se obter cada um dos produtos finais comercializados. Destaque-se que o § 9º do artigo 12 IN SRF nº 243/2002 não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.

De fato, na colocação de embalagem, casos de acondicionamento e reacondicionamento não há a produção de outro bem, sendo possível a adoção do método PRL20.

Essa disposição, no entanto, não respalda o procedimento adotado pela contribuinte, porque a ação da contribuinte sobre os citados itens não se restringiu a simples acondicionamento/reacondicionamento - que, na definição do artigo 4º, inciso IV, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI), destina-se apenas ao transporte da mercadoria.

> *Dessa forma, improcedem as alegações da impugnante contrárias à desconsideração, no caso em tela, do método PRL20 e a adoção do método PRL60.*

Como se nota, o silogismo empregado pela DRJ foi o seguinte: como há itens importados que foram controlados pelo PRL20, mas que tiveram agregação de valor no País (independentemente do item que foi agregado), não há que se falar em revenda pura. E se não há que se falar em revenda, aplicável o PRL de 60%.

Em seguida, a decisão de piso, até de certo ponto contraditória, chega a admitir gastos (agregação de valor, portanto) com acondicionamento, mas desde que limitado ao transporte da mercadoria.

É curioso notar, nesse ponto, que a DRJ invoca a definição de acondicionamento com base em legislação do IPI já revogada (artigo 4º, IV, do Decreto nº 2.637/98).

Pois bem.

Antes de olhar a regulamentação infralegal, caso de uma Instrução Normativa, é dever do intérprete analisar o texto legal aplicável à época dos fatos, representado, nessa situação particular, pelo art. 18, da Lei nº 9.430/96 e que possui a seguinte redação:

> *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, portanto, que, aos olhos da lei, o que vai definir a aplicação do PRL20 ou PRL60 é a destinação ou não do item importado na produção, e nada mais.

Ocorre que a IN/SRF nº 243/2002, conforme visto, no afã de "regulamentar", acabou inovando, ou melhor ampliando a hipótese legal, de "produção" para "agregação".

Em outras palavras, ao passo que a Lei estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de importação de bens aplicados à produção (critério mais restrito), a IN veicula hipótese mais genérica, qual seja, mera agregação de valor ao preço do bem importado, o que acabou induzindo ao equivocado entendimento de que qualquer acréscimo ao custo de importação desqualificaria a operação como de revenda para fins de aplicação do PRL20.

Ocorre, entretanto, que o critério "mera agregação de valor", previsto apenas na IN - e utilizado como fundamento legal no Auto de Infração e na decisão de piso -, não está em conformidade com a lei.

Trata-se, a bem da verdade, de critério jurídico contrário aos ditames legais e que não tem como prevalecer diante do princípio da legalidade.

A lei, conforme visto, criou o PRL60 para operações de importação de bens usados para produção (*insumos*), sendo irrelevante a agregação de valores que não transformam o produto importado em outro produto.

As operações subjacentes à importação, ou melhor, acréscimos que não alteram a natureza e finalidade do que se importou, tais como de acondicionamento ou para atender exigências comerciais ou regulatórias, que são tão presentes na área de saúde, não tem o condão de afastar o PRL20.

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, temos que a aplicação do método PRL60 é estrita aos bens importados que formarão outros bens. A produção a que e refere a norma legal pressupõe que o item importado seja modificado em um outro item, de diferente natureza e composição.

Em não havendo aplicação do produto importado na produção de produto diferente, a revenda não deixa de existir em face da mera agregação de valor, cuja origem pode variar, mas pouco importa para definição do método de controle do *transfer pricing*.

O acondicionamento do item importado, por exemplo, gera gastos sem implicar em produção ou alteração das suas particularidades. Também o custo com selos de qualidade ou armazenamento especial não alteram o produto.

Sobre a matéria, e como bem observou a Recorrente, é digna de nota a exposição de Paulo de Barros Carvalho[2]:

[1] Silva, De Plácido e, Vocabulário Jurídico/ atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho - Rio de Janeiro 2007. Companhia Ed. Forense, p. 1106.
[2] CARVALHO, Paulo de Barros, Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) - Tributação, justiça e liberdade. Curitiba: Juruá, 2005.

> *[...] inexiste incompatibilidade entre o método do preço de revenda e a circunstância de haver produção local, quando esta não altera as particularidades do bem importado. O conceito de* "revenda" *não exclui o de* "industrialização".
>
> *Nos termos do art. 3º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/97)[5], configura industrialização* "qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo". *A revenda, por sua vez, não pode ser tomada tão-somente como a operação mercantil em que o comerciante adquire mercadorias e tornar a vendê-las no exato estado em que as comprou, pois, muitas vezes, para dar-se o repasse ao consumidor são necessárias alterações relativas ao acondicionamento e apresentação do bem. A revenda pode englobar, então, formas mais simples de industrialização, que modificam a aparência do produto sem, no entanto, influir em suas características intrínsecas, como natureza, funcionamento e finalidade.*

No âmbito jurisprudencial, restou assentado no antigo 1 Conselho de Contribuintes que *o fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei n° 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na "produção", e isto não foi verificado na hipótese dos autos*. (Acórdão 105.17-210. Sessão de 17 de setembro de 2008.)

Cumpre invocar, ainda, os fundamentos do Acórdão 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.

Quanto à utilização do bem no processo produtivo, o Fisco baseou-se nos registros contábeis onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalamento o que implicaria na assunção, pelo sujeito passivo, de que o produto original teria se transformado em outro com características distintas.

Com todo respeito que merece a autoridade lançadora pelo exaustivo trabalho de levantamento e verificação de dados, penso que tal entendimento está na esfera da hipótese.

Até porque poder-se-ia supor que a forma de registro do sujeito passivo envolve questões de controle interno.

Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de embalagem para cada um dos produtos avaliados e como conseqüência uma avaliação precisa quanto à caracterização ou não desse procedimento como modificador do estado original do bem.

Ratifica-se: a questão aqui tratada não é de direito mas fática. A colocação de embalagem pode ou não implicar na alteração do

> *estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL60 para ajuste dos preços de transferência. No presente caso, tratando-se de indústria farmacêutica essa possibilidade é até mais significativa. Entretanto, nem a ação fiscal nem o procedimento de diligência lograram trazer elementos de prova suficientes a demonstrarem essa circunstância, que representava a questão primordial a ser dirimida nos autos.*
>
> *Do até aqui exposto, voto por dar provimento ao recurso nessa parte e cancelar a exigência decorrente da aplicação do método PRL60, exceto no que se refere ao produto Lisinopril, pois nesse caso a viabilidade do método PRL60 foi admitida pela recorrente.*

Ora, a fiscalização em nenhum momento se preocupou em demonstrar qual seria o processo produtivo dos medicamentos importados ao abrigo do PRL20 para desqualificar o PLR20, bem como nunca intimou a empresa a justificar o que de fato foi agregado e qual a sua função para efeitos de revenda.

Pelo contrário, o fisco caracterizou a ausência de revenda (*revenda pura,* nos seus dizeres) tão somente em face de diagnosticar a existência de agregação de valores ao custo, sem tecer qualquer comentário adicional.

Autuou, a bem da verdade, no modo "piloto automático": não correspondendo o produto importado a 100% do produto acabado, presume-se que houve produção local que desvia o método do PRL20 para o PRL60.

Esse procedimento viola a lei. Repita-se, aqui, que encargos necessários ao acondicionamento ou comercialização do item importado, desde que não alterem a sua função ou a substância, são componentes que integram o custo sem desqualificar a posterior revenda deste mesmo produto.

Ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização e a DRJ, não é todo valor agregado que corresponde a insumo. Este entendimento, ou seja, este critério jurídico que foi empregado está equivocado e em desconformidade com o texto legal, o que macula o lançamento.

Na área farmacêutica, aliás, a Recorrente comprovou que há sérias imposições, desde embalagens, rótulos e selos de qualidade, que demandam gastos internos adicionais para adequação às regras regulamentares e de mercado e que, com a devida vênia, estão longe de caracterizar produção em sentido técnico e jurídico.

Curioso notar, nesse contexto, que da planilha que serviu de norte ao trabalho da fiscalização (Anexos 3 e 4 - arquivos não paginàveis), percebe-se que a maioria dos produtos correspondem há mais de 80% do bem acabado. Assim por exemplo, a principal importação do medicamento que deu mais ajuste (F1607 - DRAGEA RAPAMUNE 1MG) corresponde a 97% do produto final. Já o segundo item que proporcionou maior adição (F1608 - DRAGEA RAPAMUNE 2MG), o principal lote importado representa 96% do produto

acabado. E o terceiro produto, (F1591 - MINESSE 24CP) - sendo que os três correspondem a 75% do ajuste total, o percentual é de 83%.

Assim sendo, e apenas a título de argumentação, entendo que esses percentuais são coerentes com as justificativas apresentadas pela Recorrente e não poderiam ter sido usados como motivação da infração imputada.

Não obstante, o fato é que a constatação de agregação de valores ao produto importado não resulta, por si só, na utilização do produto em processo de produção de um outro bem (*produto final*). São coisas que não poderiam ter sido confundidas...

Feitas essas considerações, a minha opinião é a de que a fiscalização não poderia ter desqualificado o PRL20 na forma que procedeu.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Trata esta Declaração de Voto da aplicabilidade do PRL 20% aos produtos que o Autuante entendeu que deveriam ter o preço de transferência apurado pelo PRL 60%, considerando o teor do § 9º do art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, ou seja que, em havendo agregação de valor ao custo do bem importado, caracteriza-se que o bem importado se trata de insumo de produção.

O Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL foi criado para apurar o preço aceitável pelo Fisco, do bem importado por empresa domiciliada no Brasil. de empresa coligada no exterior, objetivando evitar sobrepreço que significasse repasse de lucros pela empresa no Brasil à coligada no exterior; seu ponto de partida é o preço pelo qual o produto é vendido no Brasil: em se tratando de revenda, determina a margem de lucro de 20%; em se tratando de bem importado aplicado na produção de outro, a margem de lucro de 60%. Estas margens de lucro são aplicadas sobre o preço de venda líquido, isto é, o preço de venda, menos impostos incidentes sobre o preço, como ICMS, PIS, Cofins, e comissões sobre venda e descontos proporcionais.

Qualquer empresário está ciente de que o preço de venda de um produto que consegue praticar é limitado pelo mercado, o volume de oferta e procura pelo produto, os preços da concorrência. Assim, o empresário efetua o cálculo do preço de venda, considerando

os seus custos e margem de lucro que lhe dê o retorno compensatório sobre o investimento e o preço assim calkculado serve de parâmetro frente as possibilidades do mercado - o preço que conseguirá praticar pode lhe oferecer margem de lucro acima do seu parâmetro, ou menor, ou mesmo não gerar lucro e sim prejuízo. Por exemplo, pode ocorrer um produto que não dá lucro, mas cuja venda alavanca a venda de outro cujo lucro compensa esta perda; também, o lucro gerado por um produto importado meramente revendido pode ser maior que o de um produto que utiliza uma matéria prima importada à qual a empresa agrega mão de obra e outros materiais.

Porém, a regulamentação pelo fisco da questão do preço de transferência não tem como levar em conta o aspecto de o preço de venda ser ditado pelo mercado.

Assim, abstraindo-se da questão da influência do mercado sobre os preços que são praticados, passo a analisar até que limite do valor agregado a um bem importado se justifica a aplicação do PRL60%.

Tomando como exemplo o bem importado cód F1607 no produto RAPAMUNE 1MG 60DG, elaborou-se uma tabela em que se apura o Preço Parâmetro, pelo método PRL 60¨%, para participação crescente do bem importado no custo de produção, enquanto o valor agregado diminui até ser 0%.

ANEXO 4: PV unitário líquido	15,19	15,19	15,19	15,19	15,19	15,19	15,19	15,19	15,19	15,19
Anexo 3: Custo total Unitário da Produção	**8,22**	**8,22**	**8,22**	**8,22**	**8,22**	**8,22**	**8,22**	**8,22**	**8,22**	**8,22**
Valor agregado (deduzido)	*7,40*	*6,58*	*5,75*	*4,93*	*4,11*	*3,29*	*2,47*	*1,64*	*0,82*	-
Bem importado (deduzido)+Preço Praticado	*0,82*	*1,64*	*2,47*	*3,29*	*4,11*	*4,93*	*5,75*	*6,58*	*7,40*	*8,22*
% part bem import no custo total produção	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Lucro = 60%* % part no custo* PV	0,91	1,82	2,73	3,65	4,56	5,47	6,38	7,29	8,20	9,11
%lucro	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%
Preço Parâmetro =(%part no custo *PV) - lucro	0,61	1,22	1,82	2,43	3,04	3,65	4,25	4,86	5,47	6,08

Quando a participação do bem é 100%, como na última coluna da tabela supra, a IN SRF determina a aplicação do PRL 20%:

> *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;

Produto	RAPAMUNE 1MG 60DG
PV unitário líquido	15,19
Lucro = 20% sobre PV líquido	3,04
% lucro	20%
Preço Parâmetro	12,15

Como demonstrado, o Preço Parâmetro pelo método PRL 20% resulta o dobro do apurado pelo método PRL60%, para a mesma situação; em outras palavras o Preço Parâmetro pelo método PRL 60%, é 50% do apurado pelo PRL20%.

Afirma o Relator do voto que:

Na área farmacêutica, aliás, a Recorrente comprovou que há sérias imposições, desde embalagens, rótulos e selos de qualidade, que demandam gastos internos adicionais para adequação às regras regulamentares e de mercado e que, com a devida vênia, estão longe de caracterizar produção em sentido técnico e jurídico.

Curioso notar, nesse contexto, que da planilha que serviu de norte ao trabalho da fiscalização (Anexos 3 e 4 - arquivos não paginàveis), percebe-se que a maioria dos produtos correspondem há mais de 80% do bem acabado. Assim por exemplo, a principal importação do medicamento que deu mais ajuste (F1607 - DRAGEA RAPAMUNE 1MG) corresponde a 97% do produto final. Já o segundo item que proporcionou maior adição (F1608 - DRAGEA RAPAMUNE 2MG), o principal lote importado representa 96% do produto acabado. E o terceiro produto, (F1591 - MINESSE 24CP) - sendo que os três correspondem a 75% do ajuste total, o percentual é de 83%.

Por isso, entendo cabível aplicar um critério que leve em conta os custos referentes a embalagem, rótulo e selo de qualidade, considerando viável a aplicação do método PRL 20% até uma agregação de valor estimada de 20%, isto é, até uma participação percentual de 80% do bem importado no custo total, dada a grande diferença no Preço Parâmetro que se apura entre os dois métodos.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los