



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

**Processo n°** 16643.720048/2014-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.628 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2018  
**Matéria** IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - PRL60  
**Recorrente** LABORATORIOS PFIZER 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.

PRL 60. IN SRF N° 243/2002. LEGALIDADE.

De acordo com a Súmula CARF n° 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 n° 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n° 9.959, de 2000.

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.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Aplica-se a taxa de juros Selic para corrigir o crédito tributário lançado, em conformidade com a Súmula n° 4 do CARF.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício lançada incidem juros de mora à taxa SELIC. Aplicação da Súmula CARF n° 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencidas as conselheiras Eva Maria Los e Carmen Ferreira Saraiva, que lhe deram provimento parcial em menor extensão. 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, Luis Fabiano Alves Penteado, 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). Ausente, justificadamente, o conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães

## Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 1.706/1.716) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2011, em razão de ajustes promovidos de ofício pela fiscalização relativos às regras de “preços de transferência” nas importações.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento entendeu que a Recorrente:

(i) teria indevidamente efetuado o cálculo do preço parâmetro com base no PRL20 para os produtos relacionados no Anexo 5 (planilha em arquivo não paginável - fls. 1.550), quando, na verdade, essas operações ensejariam aplicação do PRL60, afinal os bens importados teriam sido aplicados à produção em razão da agregação de valor no país (cf. fls. 1.546 - arquivo não paginável);

(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 dos bens importados.

Nas palavras do Termo de Constatação Fiscal de fls. 1.696/1.703:

[...]

*A empresa comercializa/industrializa medicamentos e importa de suas vinculadas no exterior bens para revenda, operações estas sujeitas à aplicação da metodologia do Preço de Transferência.*

*A fiscalizada está cadastrada no CNPJ sob o CNAE: 21.21-1/01 - Fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano.*

*Na DIPJ do ano calendário de 2011, a empresa adicionou ao lucro líquido do exercício R\$ 33.800.508,67 a título de ajuste de preço de transferência na Importação, conforme se verifica nas fichas 09-A e 32 da DIPJ (fl. 1564; fls. 1653/1670).*

*Intimada, a empresa apresentou as memórias de cálculo do Preço de Transferência à fiscalização (fls. 17/1324).*

*Às fls. 10/16, encontra-se o demonstrativo resumo da Apuração dos Preços de Transferência apresentado pela empresa, no qual consta a relação de produtos importados sujeitos ao Preço de Transferência, os respectivos métodos aplicados, o preço praticado e o preço parâmetro, as quantidades vendidas e os ajustes devidos, constante do arquivo "Item 4".*

*As memórias de cálculo do Preço de Transferência apresentadas pela empresa mostram que ela optou pelos métodos PRL 20% e PRL 60% para todos os produtos.*

*[...]*

### **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\$ 50.184.804,20, conforme consta do ANEXO 5 – Consolidação PRL20 e PRL60.*

### **CÁLCULO DO CONSUMO**


*A empresa apresentou nas memórias de cálculo demonstrativo de insumos consumidos no período.*

*Analisando-se os valores de Estoque inicial, Estoque final, Vendas e Importações na planilha "Inventário\_Analise\_II" (fls. 1554), verificou-se que o valor informado é compatível com o calculado e, portanto, foi validado por esta fiscalização.*

*Dessa forma, nos cálculos efetuados por esta fiscalização, foram utilizados os dados fornecidos pelo próprio contribuinte.*

### **AJUSTE TOTAL APURADO – BASE DE CÁLCULO**

*Em resumo, o total do ajuste a tributar, apurado por esta fiscalização, será de R\$ 16.384.295,53, já deduzido o valor oferecido à tributação na DIPJ, conforme tabela a seguir.*

	IMPORTAÇÃO	PRL 20%	1.542.348,43
	IMPORTAÇÃO	PRL 60%	48.642.455,77
<b>AJUSTE TOTAL APURADO</b>			<b>50.184.804,20</b>
<b>AJUSTE NA DIPJ</b>			<b>33.800.508,67</b>
<b>Total a ajustar</b>			<b>16.384.295,53</b>

*O valor de R\$ 16.384.295,53 será adicionado ao Lucro Líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

A empresa apresentou impugnação (fls. 1.726/1.716) 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 atuante ao aplicar a margem de 60%;

(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 de fls. 2.120/2.137, 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 08/08/2016 (fls. 2.147), a contribuinte interpôs, em 08/07/2016 (fls. 2.147), recurso voluntário (fls. 2.148/2.190). 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 sujeitos ao PRL20, e não 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 inclusão (dedução) dos valores de PIS e COFINS para fins de preço parâmetro**

Nos ajustes decorrentes dos métodos PLR20 e PRL60, a fiscalização esclarece que incluiu os valores de PIS e COFINS para fins de cálculo do preço parâmetro, nos seguintes termos:

*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 3º da Lei 10.147/00, que dispõe sobre o crédito presumido do PIS e COFINS.*

*A Lei nº 10.147, de 21/12/2000, com as alterações posteriores, determinou em seu art. 1º:*

“Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente **da venda de:**  
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) **produtos farmacêuticos** classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: **2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) *(grifei)*

*Em seu art 3º, a referida lei traz o seguinte texto :*

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

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

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

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

(...)

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

*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.*

*Conforme previsto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, regulamentado pelo artigo 12 da IN SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, devem ser deduzidos todos os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas:*

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:

(...)

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;  
*(grifei)*

*Assim, foram calculadas as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins para todas as vendas dos medicamentos - arquivo "Vendas\_final\_com PISCOFINS" (fl. 1.551).*

*Analisando o DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (fls. 1695), verificou-se que a empresa informou na Ficha 04A – Cadastro de produtos sujeitos a alíquota diferenciada, a alíquota de 2,10% para o PIS e 9,90% para a COFINS;*

*Com base nas informações apresentadas pela empresa foram apurados os preços parâmetros de cada um dos produtos revendidos, deduzindo-se o valor das contribuições do valor das vendas.*

*Utilizando o demonstrativo de vendas que a empresa elaborou para cada produto importado, informando o valor bruto e as deduções dos tributos incidentes sobre as vendas, já incluída a correção efetuada no PIS e COFINS, obteve-se novo valor líquido.*

*Foi excluída desse valor a margem de lucro de 20%, calculada sobre o valor bruto. O resultado foi dividido pela quantidade vendida, encontrando-se assim o Preço Parâmetro unitário, conforme se observa no Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 20% (ANEXO 2).*

O contribuinte, por sua vez, afirma que a redução dos tributos incidentes para fins de cálculo de preço de transferência visa determinar o preço efetivo dos produtos, desconsiderando, portanto, a incidência de tributos locais.

Ou seja, a determinação do preço deve desconsiderar a carga tributária local, o que significa dizer que, no presente caso, como a carga tributária das aludidas contribuições é zero, não há que se falar em dedução de PIS e COFINS.

A DRJ julgou improcedente a defesa com base nos seguintes fundamentos:

*No método PRL (tanto PRL20, quanto PRL60), 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 (entre eles, o PIS e a COFINS), nos termos do artigo 18, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96 (com a redação vigente à época dos fatos) e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, [...]*

*A contribuinte, no entanto, em alguns casos, não efetuou essa dedução, alegando que "Para os produtos enquadrados nesta categoria, há o crédito presumido do PIS e COFINS, de acordo com o artigo 3º da Lei 10.147/00".*

*[...]*

*Ocorre que, como bem argumenta a fiscalização, "ao aderir ao referido regime especial [da Lei nº 10.147/2000], a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido; portanto, continua a incidência das contribuições".*

*De fato, a incidência do PIS e da COFINS continua existindo, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, sendo essas contribuições calculadas mediante a aplicação, respectivamente, das alíquotas de 2,1% e 9,9%, conforme consta, inclusive, no DACON [...]*

*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 (§ 1º, item II, do referido artigo 3º), recolhendo menos aos cofres públicos, acarretando, assim, a mencionada redução da carga tributária.*

*Ao contrário do que entende a contribuinte, esse benefício não tem nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência, que se prestam a outra finalidade, ou seja, a de verificar se os preços pelos quais a contribuinte importou (como no caso em tela) ou exportou produtos de/para empresas a ela vinculadas divergem do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.*

*Deixar de deduzir o PIS e a COFINS na apuração dos preços-parâmetro implicaria uma diminuição do ajuste a*

*título de preços de transferência, equivalente a uma exclusão do crédito tributário, configurando uma interpretação extensiva desse benefício, violando-se o disposto do artigo 111 do CTN, in verbis:*

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias” (grifei).

*Dessa forma, im procedem as alegações da contribuinte contrárias à dedução do PIS e da COFINS na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL60, efetuada, corretamente, pela fiscalização, conforme Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 60% (Anexo 3).*

Com efeito, entendo que a decisão recorrida bem apresentou os fundamentos para a solução da controvérsia.

De fato, o direito ao regime especial de crédito presumido de PIS e COFINS não exige a pessoa jurídica do recolhimento dessas contribuições. Confere, na verdade, a possibilidade de abatimento dos valores devidos das contribuições, tendo como contrapartida o ônus de reduzir os preços dos medicamentos proporcionalmente à diminuição do impacto tributário.

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, dentre eles, o PIS e a COFINS.

O artigo 3º da Lei nº 10.147/2000, na verdade, confere benefício de deduzir, exclusivamente do valor apurado de PIS e COFINS, determinado crédito presumido, mas daí a estender tal benefício às regras de preços de transferência entendo existir uma enorme distância.

Nesse sentido, aliás, já se manifestou o CARF em decisão unânime que restou assim ementada:

*REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA. É cabível a dedução dos valores correspondentes ao PIS e à COFINS da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido, estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao*

*importador ou fabricante de medicamentos nela previstos. (Acórdão n. 1402-002.131. Sessão de 02 de março de 2016).*

Trago, ainda, excertos de outro julgado (Acórdão n. 1301-002.015: Sessão de 04 de maio de 2016):

*O fato de a mesma lei prever, no seu art. 3º, a possibilidade de apuração de um crédito presumido de PIS e de COFINS, mesmo que tenha tido a intenção de "assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo", conforme estatuído no caput do próprio art. 3º, não possui o condão de caracterizar como "não incidente" o PIS e a COFINS sobre as suas vendas, conforme quer a recorrente.*

*A mera circunstância de, eventualmente, inexistirem valores a pagar de PIS ou COFINS, seja por força dos citados créditos presumidos, seja por força destes em conjunto com quaisquer outros créditos afetos a essas contribuições, não confere ao argumento de "incidência econômica", apresentado pela recorrente, qualquer embasamento, tendo-se em conta os textos da lei e da sua regulamentação normativa, conforme transcrições acima feitas.*

*Não apenas o PIS e a COFINS, mas também o ICMS possui, na sua legislação de regência, a previsão de créditos, diretos ou mesmo presumidos. Contudo, nunca houve qualquer confusão entre o conceito de ICMS (incidente) sobre as vendas e ICMS a pagar, que é sempre inferior ao valor do ICMS sobre as vendas, justamente em razão dos citados créditos. O conceito de "incidência", portanto, está vinculado tão somente à aplicação de uma alíquota sobre o valor da receita de vendas.*

*E a incidência do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, se dá mediante a aplicação, respectivamente, das alíquotas de 2,1% e 9,9%, conforme consta, inclusive, no DACON Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.*

Nessa linha de raciocínio, entendo que, para fins de determinação do preço parâmetro, agiu corretamente a autoridade fiscal ao deduzir dos preços de venda de cada um dos medicamentos importados os valores incidentes de PIS e COFINS, ainda que a Recorrente tenha se valido do regime especial de crédito presumido da Lei nº 10.147/2000.

### **Da desqualificação do PRL20**

A aplicação do método PRL20 foi parcialmente desqualificada pela fiscalização, que recalculou os preços de transferências de determinados medicamentos importados apoiada na premissa de que a agregação de valores antes da revenda propriamente dita afastaria a possibilidade do método utilizado pelo contribuinte.

Apesar da brevidade do Termo de Constatação Fiscal, é possível verificar que a fiscalização entendeu que a Recorrente não poderia ter utilizado o PRL20 para 14 produtos importados, sendo que 9 (nove) causaram ajustes neste item da autuação, do total de 83 (oitenta e três) analisados (cf. Anexo 5 - arquivo não paginável).

Mais precisamente, sustenta o fisco que cabe a aplicação do PRL60, e não PRL20, com base na seguinte motivação (fls. 1.700/1.701):

**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.*

*Está detalhado no art. 12, parágrafo 11, da IN SRF nº 243/2002, o procedimento que deverá ser adotado para cálculo do PRL com margem de lucro 60%:*

“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:

...

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

...

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

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos

incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV."

**Por meio do arquivo 'Participação MP PA" (fl. 1.550), a empresa apresentou 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 percentual de participação do insumo no produto acabado foi recalculado levando-se em consideração o preço praticado constante no Anexo 1. O demonstrativo do cálculo do percentual de participação da matéria-prima importada no produto acabado está no ANEXO 3.**

*Foram calculadas, para todas as vendas dos medicamentos, as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, conforme já detalhado neste Termo de Verificação.*

*Obteve-se, assim, o Preço Parâmetro, conforme Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 60% (ANEXO 4). Grifei.*

A Recorrente, porém, reitera seu entendimento acerca da correção do método PRL20, insistindo no argumento de que a mera agregação de valor não se confunde com aplicação do bem na produção, não podendo uma Instrução Normativa criar restrições interpretativas não previstas na lei.

Ressalta, ademais, que por se tratarem os referidos produtos importados de medicamentos, há gastos inerentes de logística, selos de qualidade e acondicionamento que impactam diretamente o custo final da mercadoria revendida, mas que jamais poderiam ter sido desprezados e considerados 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 exclusivamente com base na interpretação literal do referido artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002:

*§ 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, im procedem 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 da natureza do 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, o qual 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:*

*(..)*

*II 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"<sup>1</sup> 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 restrita aos bens importados que formarão outros bens. A produção a que se 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*.

---

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

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, é digna de nota a exposição de Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>:

*[...] inexistente 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)<sup>5</sup>, 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 da jurisprudência administrativa, restou assentado no antigo 1º 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 nº 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.)

Cumprido invocar também 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*

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) - Tributação, justiça e liberdade. Curitiba: Juruá, 2005.

*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 PRL20, 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 fiscal (fls. 1.550, e não 820-821 conforme equivocadamente indicam o TVF e DRJ), percebe-se que são três os produtos responsáveis por 84% do total do ajuste efetuado (cf. Anexo 5):

Código do insumo	Produto	Ajuste Total	
022097	CLORIDRATO DE SERTRALINA (C1)	1.747.176,72	3
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	34.327.013,02	1
023270	DORAMECTINA - BRASIL	6.231.782,19	2

Abaixo a participação da "matéria prima" MP no PA (produto acabado) de cada um deles, cf. fls. 1.550, anexo não paginável. "ParticipaçõesMP\_PA":

CÓD IMPORT	Produto	Qtde de Importado no Prod, Vendido	Qtde do Item vendido	Custo Total	Preço Praticado	Participação da MP no PA	
022097	CLORIDRATO DE SERTRALINA (C1)	0,79	1.461,00	10.387,86	9.493,13	72,13%	3
022097	CLORIDRATO DE SERTRALINA (C1)	19,26	17.804,00	227.709,84	9.493,13	80,28%	3
022097	CLORIDRATO DE SERTRALINA (C1)	413,26	273.179,00	4.426.522,95	9.493,13	88,63%	3
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	44,61	132.787,00	2.255.157,38	42.055,80	83,19%	1
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	62,45	92.790,00	2.945.151,69	42.055,80	89,17%	1
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	0,01	66,00	1.194,27	42.055,80	52,71%	1
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	133,73	398.184,00	6.667.311,33	42.055,80	84,35%	1
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	294,99	438.691,00	13.545.082,36	42.055,80	91,59%	1
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	44,59	44.229,00	2.372.673,03	42.055,80	79,04%	1
022182	ATORVASTATINA CALCICA PROC F	829,59	411.354,00	32.252.539,05	42.055,80	100,00%	1
023270	DORAMECTINA - BRASIL	1.250.675,70	2.386.290,00	12.155.387,43	5,22	53,74%	2
023270	DORAMECTINA - BRASIL	356.567,53	171.370,00	3.463.166,48	5,22	53,78%	2
023270	DORAMECTINA - BRASIL	1.814.296,78	345.906,00	17.839.924,19	5,22	53,12%	2
023270	DORAMECTINA - BRASIL	84.818,20	45.190,00	652.653,00	5,22	67,88%	2
023270	DORAMECTINA - BRASIL	994.705,17	54.030,00	6.722.323,57	5,22	77,28%	2

Com base nesses dados, nota-se, por exemplo, que o principal ajuste (*atorvastatina*), desconsiderando uma das operações de importação (devida a sua insignificância), corresponde a um componente que supera 80% do valor do produto acabado. O segundo item mais relevante (*doramectina*), o percentual aumenta conforme a quantidade vendida, variando entre 53% até 77%. Já o terceiro produto importado de maior relevância econômica (*cloridrato de sertralina*), tal percentual sempre esteve acima de 72%.

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.

### **Da legalidade da IN SRF nº 243/2002**

A legalidade do PRL 60, tal como prevista na IN SRF nº 243/2002, foi considerada legítima, conforme atesta a Súmula CARF nº 115, verbis:

*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*

Considerando a vinculação do presente Julgador ao comando das Súmulas do CARF, afasto o argumento de ilegalidade invocado pelo contribuinte.

### **Juros Selic**

Aplica-se a taxa de juros Selic para corrigir o crédito tributário lançado, de acordo com a Súmula nº 4 do CARF.

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*

### **Da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício**

A previsão de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está configurada no bojo do artigo 161, do CTN:

*“Artigo 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”*

A análise desse dispositivo, notadamente a palavra “crédito”, deve ser feita levando em conta que o lançamento é ato que formaliza a exigência do valor do principal, juros e multa de ofício, passando esses valores a compor a obrigação tributária. O crédito tributário, pois, tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias.

Isso não significa dizer que a referida norma equipare tributo a multa, afinal, por definição, tributo não tem natureza de sanção. A circunstância de o contribuinte ser imputado ao pagamento de multa não dispensa o pagamento do tributo apurado. Tanto o tributo quanto a multa decorrem de fatos previstos na lei e, por integrarem o crédito, estão sujeitos aos juros de mora.

Esse é também o entendimento das duas Turmas do STJ, conforme se observa das ementas transcritas a seguir.

*“TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

*1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

*2. Recurso especial provido.” (STJ. 2ª Turma. REsp 1.129.990/PR. Dje 01/09/09).*

*“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” (STJ. 1ª Turma. REsp 834.681/MG. Dje 02/06/10).*

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A título ilustrativo, veja os seguintes julgados:

*“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído,*

*incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.” (Acórdão CSRF 9101-000.539. Sessão de 02/07/14).*

*“Juros de mora sobre multa de ofício. A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício”. (Acórdão CSRF 9101-001.474 Sessão de 26/09/12).*

**“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.** *O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento (Acórdão CSRF 9303-002.399. Sessão de 15/08/13).*

Recentemente, aliás, foi aprovada a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe: *"incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".*

Adotando essa linha jurisprudencial, considero legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, conforme artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

### **Conclusão**

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar os ajustes decorrentes do PRL60.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

### **Declaração de Voto**

Conselheira Eva Maria Los.

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 calculado 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 022182 (atorvastatina calcica proc F) no produto Citalor 10mgx30, 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%.

Produto CITALOR 10MG X 30											
Anexo 4: PV unitário líquido	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80	93.833,80
Anexo 3: Custo total Unitário da Produção Acabada na unidade de importação (R\$)	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72	50.556,72
Valor agregado (deduzido)	45.501,05	40.445,38	35.389,70	30.334,03	25.278,36	20.222,69	15.167,02	10.111,34	5.055,67	-	
Bem importado (deduzido) =Preço Praticado	5.055,67	10.111,34	15.167,02	20.222,69	25.278,36	30.334,03	35.389,70	40.445,38	45.501,05	50.556,72	
% part bem import no	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	

<b>custo total produção</b>										
Lucro = 60%* % part no custo* PV	5.630,03	11.260,06	16.890,08	22.520,11	28.150,14	33.780,17	39.410,19	45.040,22	50.670,25	56.300,28
%lucro	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%
Preço Parâmetro = (%part no custo *PV) - lucro	3.753,35	7.506,70	11.260,06	15.013,41	18.766,76	22.520,11	26.273,46	30.026,82	33.780,17	37.533,52

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	CITALOR 10MG X 30
Anexo 4: PV unitário líquido	93.833,80
Lucro = 20% sobre PV líquido	18.766,76
% lucro	20%
Preço Parâmetro	75.067,04

Como demonstrado, o Preço Parâmetro pelo método PRL 20% resulta o dobro do apurado pelo método PRL60%, para a mesma situação.

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.*

(...)

*Com base nesses dados, nota-se, por exemplo, que o principal ajuste (atorvastatina), desconsiderando uma das operações de importação (devida a sua insignificância), corresponde a um componente que supera 80% do valor do produto acabado. O*

Processo nº 16643.720048/2014-16  
Acórdão n.º **1201-002.628**

**S1-C2T1**  
Fl. 14

---

*segundo item mais relevante (doramectina), o percentual aumenta conforme a quantidade vendida, variando entre 53% até 77%. Já o terceiro produto importado de maior relevância econômica (cloridrado de sertralina), tal percentual sempre esteve acima de 72%.*

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