



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

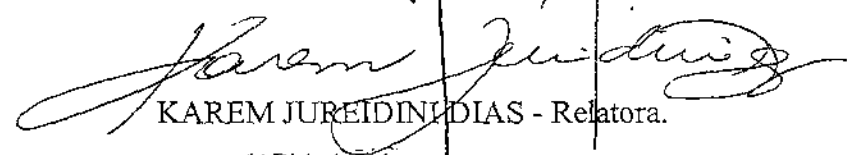
Processo nº 10735.000486/2001-34
Recurso nº 103-141.424 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.280 – 1ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente LUBRIZOL DO BRASIL ADITIVOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte, para cancelar o lançamento relativo ao item 004 (quarta ocorrência), na parte em que remanescente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora.

EDITADO EM: 15 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) e João Carlos de Lima Junior (substituto convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte (1065/1080), apresentado em 01/03/2007, com fundamento no artigo 5º, inciso II, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais c/c artigo 33, do Regimento Interno dos Conselho de Contribuinte contra o Acórdão nº 103-22.125, proferido pela Terceira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 136/155), cuja ciência foi dada ao contribuinte em 19/02/2001 (fls. 136). O Auto de Infração principal contém os seguintes lançamentos:

001 – Omissão de Receitas - Receitas não contabilizadas - Fato Gerador: 31/12/1997 – Multa de Ofício de 75%

002 – Omissão de Receitas - Fato Gerador: 31/12/1997 – Multa de Ofício de 75%

003 – Custo dos Bens ou Serviços Vendidos – Subavaliação do Estoque Final de Produtos em Fabricação e Acabados - Fato Gerador: 31/12/1997 – Multa de Ofício de 75%

004 – Custo dos Bens ou Serviços Vendidos – Glosa de Custos - Fato Gerador: 31/12/1997 – Multa de Ofício de 75%

Segundo o Relatório de Fiscalização (fls. 49/56), o contribuinte incorreu em quatro irregularidades, as quais foram apontadas, em suma, da seguinte forma:

Primeira ocorrência: a ação fiscal objetivando verificar, consoante disposto no artigo 41 e parágrafos, da Lei nº 9.430/96, a correta movimentação, através de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da sociedade, constatou omissão de receita operacional formada a margem da escrituração, cuja valoração foi feita com base na multiplicação das quantidades dos produtos vendidos sem emissão de nota fiscal, pelo preço médio de venda anual fornecido pelo contribuinte.

Segunda ocorrência: quando da análise de documentação contábil e fiscal entregue a Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, em que estão arrolados os estoques dos bens, Matérias-primas, Produtos Acabados, Materiais Intermediários e outros, a fiscalização não constatou a existência do produto sob fiscalização. Segundo a fiscalização, tal fato autoriza a presunção de ocorrência de saída de produto sem emissão da correspondente no fiscal. Por fim, conclui que o consumo registrado da matéria-prima óleo extensor neutro leve foi maior que o consumo na produção registrada, o que evidencia que a empresa produziu mais do que efetivamente declarou.

Terceira ocorrência: afirma a fiscalização que a empresa utilizou para avaliação dos estoques de produtos acabados e em fabricação, o método do custo médio ponderado. No entanto, tal método não poderia ser utilizado, uma vez que o mesmo somente pode ser utilizado se o valor dos estoques de produtos acabados e em elaboração for avaliado pelo sistema de

contabilidade que estiverem integrado e coordenado com o restante da escrituração. Assim, a fiscalização caracterizou a existência de sub-avaliação de estoques de produtos acabados.

Quarta ocorrência: em função das verificações efetuadas, a fiscalização constatou que a empresa não cumpriu o disposto nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, no que diz respeito aos preços a serem praticados nas operações de compras de bens, efetuadas de pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Impugnado o lançamento (fls. 159/222), sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls.929/946), julgando o lançamento procedente em parte, para cancelar as exigências de PIS e COFINS e retificar os valores lançados de IRPJ e CSLL. Restou consignado que: (i) quanto à primeira ocorrência, a fiscalização não juntou documentos suficientes a configurar a omissão de receitas, razão pela qual não pode prevalecer o lançamento; (ii) mesma decisão também foi tomada quanto à segunda ocorrência, uma vez que não foi provada a existência de saldo registrado no Livro de Registro de Inventário, não foi possível presumir a ocorrência de saída de produto sem emissão de nota fiscal; (iii) quanto à terceira ocorrência, entendeu a DRJ que desacabe o lançamento, visto que o contribuinte possui sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração; (iv) quanto à quarta ocorrência (glosa de custos – preço de transferência), cancelou-se o lançamento apenas quanto à parte dos produtos fiscalizados, em razão do método utilizado pelo contribuinte.

Sobrevieram, então, Recurso de Ofício, Recurso Voluntário (fls. 952/971), e o Acórdão nº 103-22.125 (fls. 1001/1048), o qual, por maioria de votos, rejeitou a preliminar de realização de diligência suscitada pelo relator e, no mérito, por maioria de votos, negou provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário. O acórdão restou assim ementado:

DILIGÊNCIAS – DESNECESSIDADE - Não há necessidade de novas diligências para a solução das controvérsias, diante da fatura de informações existentes no processo, colhidas em outras diligências da autoridade fiscal, afora as provas periciais conclusivas que foram produzidas em primeira instância, visando ao esclarecimento das dúvidas.

PROVAS PERICIAIS - NECESSIDADE DE PROVAS PERICIAIS - O julgador depende da prova técnica quando a autuada, para fins de estabelecer o limite dedutível do custo de importação de produto químico, adquirido de pessoa ligada e não residente, vale-se de parâmetro fornecido por preço independente de outro produto, que a recorrente alega exercer a mesma função química.

PROVAS – PRESUNÇÕES - As presunções devem lastrear-se na certeza da ocorrência do fato indiciário, sobre o qual se constrói o raciocínio dedutivo que conduz o julgador à realização do fato probando. A incerteza que recai sobre o primeiro desmonta tal dedução, por mera lógica.

VERDADE MATERIAL - PRINCÍPIO INFORMADOR DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Em razão do dever de descobrir o fato real, o ordenamento jurídico conferiu amplos



poderes de investigação ao Fisco para a formação de sua livre convicção. Não o fez e nem poderia, sob contradição, concedendo mera faculdade aos agentes fiscais e, sim, ordenando o exame de livros, documentos da contabilidade, declarações e balanços, além da realização das demais diligências necessárias ao esgotamento da atividade probatória, tendo em vista os interesses indisponíveis que a lei quer tutelar.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE - Diante da existência de um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, descabe o lançamento.

IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - A Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, é norma complementar, nos termos do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, tendo como fundamento de validade o disposto nos artigos 18, 21 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse sentido, é válida a vedação ao método conhecido como preço de Revenda menos Lucro - PRL, quando o bem importado de pessoa vinculada houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, § 1º, do CTN.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do art. 103, I, da Constituição da República.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS - PIS - COFINS - CSSL - O decidido quanto ao IRPJ deve ser estendido às contribuições do PIS, COFINS e CSSL, considerando que os fatos acolhidos ou rejeitados no julgamento da primeira exigência devem ser tratados de forma semelhante no que se refere à apreciação do recurso relativo àquelas contribuições, de forma a evitar decisões incompatíveis entre si..

Especialmente quanto à quarta infração - glosa de custos (preço de transferência), entendeu a Câmara, por meio do voto, nesta parte vencedor, que "a aludida Instrução Normativa SRF nº 38/97, é norma complementar nos termos do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, e a sua edição teve por fundamento de validade o disposto nos artigos 18 24 da Lei nº 9.430/96, na Portaria MF nº 95, de 1997, e no artigo 237 da Constituição Federal de 1988".

O contribuinte apresentou, então, Recurso Especial (fls. 1065/1080), insurgindo-se quanto à aplicação da IN nº 38/97. Argumentou que a referida Instrução normativa exorbitou sua função regulamentar, na medida em que estabelece restrições ao método "PRL", no caso da produção no País, não previstas na Lei nº 9.430/96, que instituiu as regras sobre preços de transferências.

Em Despacho de fls. 1147/1150, foi dado seguimento ao Recurso Especial, uma vez demonstrada a divergência. A Fazenda Nacional apresentou suas Contra-Razões ao Recurso Especial (fls. 1153/1164), reiterando os argumentos presentes no acórdão recorrido.

Os autos foram encaminhados a esta Relatora em 11/11/2008.

É o relatório.



Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso preenche as condições de seguimento e foi objeto de despacho de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Primeiramente, esclareço que apenas o acórdão nº 101-94.863 serviu de paradigma para o Recurso Especial. Isto porque, o outro acórdão mencionado pelo Recorrente é da própria Terceira Câmara, não sendo possível, portanto, utilizá-lo como paradigma.

Quanto ao acórdão nº 101-94.863, fica claro que este se presta como paradigma, na medida em que assevera o entendimento de que o método PRL pode ser utilizado em relação aos bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não sendo possível a limitação da Instrução Normativa RFB nº 38/97. De outra parte, o acórdão recorrido entendeu que é vedada a aplicação do método PRL quando o bem tiver sido adquirido para aplicação em outra produção de outro bem.

Assim, delimito a discussão à questão da possibilidade ou não de a Instrução Normativa nº 38, de 30 de abril de 1997 restringir a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL para cálculo do preço de transferência dos produtos que sofressem, à época, qualquer processo relacionado à industrialização e/ou recebessem algum tratamento antes da sua revenda. Ou seja, a questão que se coloca é a possibilidade de o contribuinte aplicar, à época, o método “PRL” para cálculo dos preços de transferência dos seus produtos importados, ainda que não eventualmente destinados exclusivamente à revenda, quando houver algum tipo de beneficiamento ou alteração.

Com a instituição da tributação em bases universais, mormente em razão da expansão internacional de empresas sediadas no país ou com unidades no país, mas relacionadas a empresas sediadas no exterior, fruto da intensa globalização das economias, muitos foram os mecanismos criados para se evitar a evasão fiscal e manter a tributação no país, de resultados aqui obtidos, ou, ainda, manter a tributação no país, relacionada a empresas aqui sediadas mas com operações no exterior.

Dentre os mecanismos criados está a sistemática da apuração dos preços de transferência, que consiste no estabelecimento de métodos para fins de apuração de preços a serem praticados na transferência de bens e serviços ou de direitos entre empresas relacionadas. Os limites para dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens serviços e direitos, foram impostos por meio dos métodos previstos para o cálculo do preço de transferência. Tais métodos limitadores do direito à dedutibilidade pelo contribuinte, previstos expressamente no artigo 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pretendem evitar que as empresas, mediante o ajuste nos “preços” praticados em operações de transferências de bens, serviços ou direitos, estabeleçam valores diferentes dos praticados no mercado comum, com o fim de transferir divisas ou, ainda, de majorar os custos de produção no país, deduzindo-os da base de cálculo do lucro. Adotou-se, portanto, critérios de comparação entre os preços praticados por empresas vinculadas e por empresas não vinculadas.



A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE norteia suas orientações no princípio *Arm's Length*. Nesse contexto, Luiz Eduardo Schoueri¹, em obra específica, partindo de conceitos definidos pela própria OCDE assevera: “O princípio do *arm's length* consiste, sinteticamente, em tratar os membros de um grupo internacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (*separate entity approach*), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre membros daquele grupo”.

Com o fim de evitar controvérsias acerca dos preços médios a serem considerados, que poderiam ser passíveis de conflitos entre a autoridade fiscal e os contribuintes, em razão da própria insegurança e inexistência de critérios objetivos, o legislador ordinário, por meio dos métodos estabelecidos na Lei nº. 9.430/96, criou mecanismos para a apuração dos preços a serem praticados nas operações de transferências de bens, serviços e direitos entre empresas vinculadas.

Muito se discute sobre a natureza dos métodos previstos para o cálculo dos preços de transferência. De um lado, poder-se-ia caracterizá-los como ficção jurídica, porquanto criada por instrumento legal para que se possa adotar um preço como referência para efeitos fiscais, ainda que não seja aquele que o contribuinte efetivamente pratica. A caracterização como ficção jurídica toma lugar na medida em que não existe margem para a adoção de um quarto método de cálculo. Ou seja, não poderia o contribuinte apresentar cálculo que não correspondesse a um dos três métodos autorizados - Preços Independentes Comparados (PIC), Preço de Revenda menos Lucro (PRL), Custo de Produção mais Lucro (CPL) – ainda que por tais métodos se alcance valor não correspondente à realidade dos fatos.

Respeitáveis doutrinadores, contudo, defendem que os métodos de cálculo do preço de transferência correspondem à presunção autorizada em Lei. Enquanto presunção admitiriam prova em contrário, cujo ônus, por se tratar de presunção legal, é invertido ao contribuinte. Adotar-se o método como presunção, implica dizer que situações específicas ou diferenciadas devem prevalecer, ainda que excepcionalmente, como fatores determinantes e extraordinários na aplicação do método.

Independentemente das diferentes consequências que poderiam advir da classificação de tais métodos como ficção ou presunção, a meu ver, se é necessário ao contribuinte adotar um dos três métodos, ainda que tais métodos não concluam pelo preço efetivamente praticado, este dever do contribuinte é também seu direito quando, em casos específicos, se verifica a possibilidade de que o método utilizado conclua por valor mais favorável ao contribuinte, mormente possibilitando dedutibilidade no lucro apurado superior àquele correspondente ao preço usualmente praticado no mercado.

Partindo desta premissa, resta apenas saber se ao contribuinte era outorgado a possibilidade de utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro, pouco importando se à época o percentual de lucro previsto era incompatível ou não ajustado à realidade.

A Lei nº 9.430/96, ao tratar da matéria, veiculou a seguinte norma em seu artigo 18, *in verbis*:

¹ Schoueri, Luís Eduardo, Preços de TRansferência no direito tributário brasileiro - 2ª Edição, revista e atualizada. - São Paulo: Dialética, 2006.

"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: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

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

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

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

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

§ 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.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

Na esteira da aludida legislação, foi editada a Instrução Normativa nº 38 de 1997, que pretendeu regulamentar a norma supra transcrita. No presente caso importa a análise dos artigos 1º, 4º, 6º e 13 em sua redação original, *verbis*:

"Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997

DOU de 05/05/1997, pág. 8892/6

Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Alterada pela IN SRF nº 113/00, de 19 de dezembro de 2000. Revogada pela IN SRF 32, de 30.3.2001

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e na Portaria MF nº 095, de 30 de abril 1997, resolve:

Art. 1º Para efeito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, a dedutibilidade de custos de bens e direitos importados e o reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa jurídica domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, será efetuada de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Nesta Instrução Normativa, o termo "residente" será aplicado em relação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil e o termo "não residente" a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

(...)

Subseção I

Normas Comuns aos Custos na Importação

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica

importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13. (Redação Original)

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

(...)

Subseção II

Método dos Preços Independentes Comparados - PIC

Art. 6º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados - PIC, definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Subseção IV

Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL

Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º Na apuração de preço por esse método serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 4º, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refira a margem de lucro de distribuidor atacadista.

§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.

§ 3º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

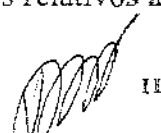
V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 5º Na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquirido pela empresa no Brasil, os custos referidos no parágrafo anterior, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil.

§ 6º No caso de utilização de produto similar, para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.

§ 7º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas incidentes, no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil."

Pois bem, consoante se verifica da leitura dos dispositivos legais citados, ao editar a Lei nº 9.430/96, o legislador trouxe ao contribuinte, de um lado, (i) a obrigatoriedade de adoção de uma regra a ser observada na dedução dos custos, despesas e encargos relativos à



II

aquisição de bens, serviços e direitos, mediante importação com empresa relacionada, e, de outro lado, (ii) trouxe a opção do contribuinte adotar como regra um dos três métodos de apuração do preço de transferência.

Entendo que não fez o legislador qualquer menção à impossibilidade dos contribuintes optarem por um dos métodos estabelecidos para cálculo nas operações com preços de transferência. A regra legal que dispôs sobre a matéria é clara no sentido de que *“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”*.

Ou seja, foi conferida ao contribuinte a faculdade de optar por um dos métodos previstos na legislação aplicável. Aliás, tanto é assim que o parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 determinou que, na hipótese de utilização de mais de um método, deve ser considerado, para fins de dedução da base de cálculo do lucro real, o maior valor apurado.

O legislador, ao expressamente possibilitar a utilização de um ou de outro método para a apuração dos valores a serem deduzidos da base de cálculo do lucro real, deixa claro ao contribuinte que este pode “transitar” pelos métodos que lhe forem aplicáveis, utilizando-se o que melhor lhe convier. De fato, o legislador definiu quais seriam os critérios e regras a serem observadas na utilização dos preços de transferência, e nesse ponto não impôs qualquer condição a ser observada pelos contribuintes na escolha do método a ser utilizado.

A despeito disso, a Instrução Normativa SRF nº. 38/97 pretendeu restringir o ato de escolha do método para cálculo do preço de transferência, mormente ao dispor em seu parágrafo 1º do artigo 4º que: *“A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13”* (destacamos). Limitou, portanto, no caso de ocorrer qualquer tipo de emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem, serviço ou direito, apenas os métodos de Preço Independente Comparado (PIC) e o de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

A Instrução Normativa criou para o contribuinte a obrigação de observar determinado método, ao passo que a Lei lhe facultava a escolha. Trata-se, como se vê, de evidente limitação ao direito de opção conferido pela Lei nº 9.430/96, mormente para aqueles que eventualmente fizerem algum tipo de beneficiamento no bem, serviço ou direito importado, ao que a autoridade administrativa optou por designar como produção de outro bem, serviço ou direito.

De toda sorte, a interpretação da norma jurídica competente para regular os preços de transferência, qual seja, a Lei, leva à conclusão de que os contribuintes que pretenderem a dedução, no lucro real do exercício, dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, objetos de importação ou aquisição efetuados com pessoa vinculada, estarão limitados ao preço a ser apurado por um dos métodos pré-estabelecidos no artigo 18 da citada Lei.

Deveras, a norma jurídica analisada impõe ao contribuinte dever e direito, sobre o qual não cabe ao Executivo, na atividade de interpretação da norma jurídica, sob a justificativa de dar à norma a sua “correta” interpretação, impor obrigação diversa ou

limitadora de direito. A Administração Pública está sujeita à observância da legalidade, assim como a Instrução Normativa deve limitar-se a cumprir o seu papel de regulamentadora.

A respeito do princípio da legalidade, essencial que se diga que a atividade administrativa está, por disposição do artigo 37 da Constituição Federal, submissa à Lei. No que toca à atividade administrativa, o princípio da legalidade é preceito negativo quanto às limitações de sua atuação. Esta deve observar que toda a sua atividade é vinculada à Lei, não podendo extrapolar os seus limites. Os diplomas normativos elaborados pela própria administração devem observar o que a Lei determina, especialmente quando cria obrigação para o contribuinte.

Nesse sentido, conforme ensina o Professor Celso Antonio Bandeira de Mello (*in* Curso de Direito Administrativo, 21ª edição, São Paulo: p. 99 e 100): *"Nos termos do art. 5º, II, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculta proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria, ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se em lei já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha minudenciar."*

De mais a mais, as alterações havidas quando da edição da Lei nº 9.959/2000 não modificaram o direito à utilização do método PRL por empresas que promovam qualquer tipo de agregação ao bem importado. A alteração na norma inicialmente veiculada pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96, especificamente no seu inciso II, acaba por reconhecer que, em verdade, não existe qualquer impossibilidade de utilização do método do PRL, na hipótese de bens importados aplicados à produção. Ao contrário, referida norma reconhece apenas que o percentual de lucro até então previsto (20%), eventualmente, permitia a dedutibilidade no lucro maior do que a condizente com a realidade.

Não obstante, se o percentual previsto não era o mais correto, não cumpria à Instrução Normativa ajustar a situação, proibindo a utilização do método, como se de Lei tratasse. O ajuste deve ser feito, como de fato ocorreu (Lei nº 9.959 de 27 de janeiro de 2000), por meio de Lei.

Ademais, não se trata aqui de interpretação meramente literal e, portanto, equivocada. A interpretação aplicável ao presente caso, longe de ser literal, é apenas a interpretação da Lei em seu amplo sentido. A interpretação sistemática deve ser efetuada levando em consideração as normas jurídicas válidas e aptas a produzir efeitos em seu sistema de referência. Há, como se vê, evidente contrariedade entre a disposição da Lei à época e a Instrução Normativa utilizada como fundamento para a atuação.

No presente caso, muito embora a Instrução Normativa SRF nº 38/97 estivesse vigente é época da ocorrência do fato jurídico tributário ora em análise, não possuía aptidão para produzir os efeitos que pretendia no que tange à impossibilidade de aplicação do método PRL, o que acabou por ser corroborado com a edição da Lei nº 9.959/2000 que permanece outorgando o direito à utilização do referido método.

O conflito entre disposições legais pode se constituir como contrariedade ou antinomia jurídica, cuja diferença encontra-se calcada na possibilidade de contornar tal conflito por meio de critérios aptos, previstos no ordenamento ou resultado de criação doutrinária.

Nesse sentido, leciona o Professor TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *verbis*:

"Podemos definir, portanto, antinomia jurídica como a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado".²

Assim, tem-se que, apesar de ambas as normas estarem inseridas no ordenamento jurídico brasileiro, o sujeito aplicador encontra-se impossibilitado de aplicá-las ao mesmo tempo, mas possui critérios aptos a resolver tal contrariedade. Não se configura, pois, uma antinomia.

No presente caso, as normas em evidente conflito não estão inseridas em um mesmo patamar, estão, em verdade, em desnível hierárquico, uma vez que a Lei trouxe determinadas regras a serem observadas pelos contribuintes e a Instrução Normativa ampliou o campo de limitação da obrigação.

O que importa é constatar que mesmo após a edição da citada lei – tendo a mesma até confirmado tal constatação – o PRL permanece sendo um método plenamente eficaz, cuja aplicação inclusive por empresas que industrializam os bens, serviços e direitos importados, não encontra nenhum óbice legal. Ao contrário o PRL é, evidentemente, um método que pode ser aplicado pelo contribuinte, sem qualquer restrição, ainda que industrial seja.

De mais a mais, seria no mínimo antagônica a interpretação de vedação à utilização do método do PRL pelos contribuintes que manipulem de alguma maneira os insumos importados, que por determinação legal estão sujeitos à regra dos preços de transferência, uma vez que o parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 lhe permite optar por um dos métodos pré-estabelecidos. Neste ponto, a redação da citada norma não foi alterada ou revogada após a edição da Instrução Normativa nº 38/97, tampouco após a edição da Lei nº 9.959/2000.

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

Consigne-se que uma vez que a legislação estabelece limitação aos custos a serem deduzidos na apuração do Lucro Real da empresa nos casos de operações sujeitas aos preços de transferência, por disposição expressa do artigo 28 da Lei nº 9.430/96, tais limitações devem ser estabelecidas também para a apuração da base de cálculo da CSLL.

Assim, intimado pela autoridade fiscal a informar o método utilizado para o cálculo dos preços de transferência, bem como para fornecer a documentação utilizada para o controle dos valores calculados compreendida pelas planilhas de controle que deram origem aos valores considerados na apuração da base de cálculo do período, cumpre ao contribuinte atender tal determinação.

² *Intrdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª ed., Atlas, São Paulo – 2003, pg. 212.

Destarte, considerando que a Recorrente utilizou um dos métodos de ajuste de preço previstos na legislação de regência, mantendo o respectivo controle, resta impossível à fiscalização utilizar qualquer um dos demais métodos para restringir a dedutibilidade levada a efeito no lucro da empresa

Impende assinalar, ainda, que essa Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar caso semelhante, por maioria de votos, entendeu por bem ser aplicável o método do "PRL", em acórdão assim ementado:

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

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

(Acórdão CSRF/01-05.784 – Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte, para cancelar o lançamento relativo ao item 004 (quarta ocorrência), na parte em que remanescente.


Karem Jureidini Dias - Relatora