



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

Processo n° 16327.001631/2005-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.081 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente SIEMENS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. IN SRF N° 38/97. ADIÇÃO DE FRETE E SEGURO. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS AUDITORES - PRINCÍPIO HIERÁQUICO - NULIDADE POR FALTA DE COMPETÊNCIA

Na apuração de preços praticados, assim como do preço parâmetro, mesmo se reconhecendo que este Conselho não esteja submetido às normas da RFB, impõe-se aos auditores a obediência explícita aos ditames determinados pelo órgão hierarquicamente superior, pena de nulidade ante a falta de competência, elemento de validade do ato administrativo.

FRETE E SEGURO - INCLUSÃO FACULTATIVA - INTELIGÊNCIA DO ART. 4º DA IN 38/97, VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS

Nos termos do art. 4º, §4º, da IN 38/97 a inclusão do frete e seguro na composição do preço parâmetro era franqueada ao contribuinte, não podendo, destarte, a fiscalização exigir o seu computo justamente por malferir a predita norma de observância impositiva aos servidores da Receita Federal do Brasil.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. SAÍDAS ATÍPICAS. COMPROVAÇÃO.

Comprovado que houve a inclusão de saídas atípicas na determinação do preço parâmetro, a base de cálculo deve ser retificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Maria Lucia Miceli (relatora) e Paulo Henrique

Silva Figueiredo. Designado para redigir o voto vencedor ao Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa que foi substituído pelo o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Leonam Rocha de Medeiros, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face ao Acórdão nº 16-16.429, fls. 5227/5259, lavrado em sessão do dia 19 de fevereiro de 2008, pela 5ª Turma da DRJ/SPOI, o qual julgou procedente em parte a impugnação apresentada, consubstanciado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano calendário: 2000

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL. PREÇOS PARÂMETRO. SAÍDAS ATÍPICAS. Não logrando a contribuinte comprovar a inclusão de saídas atípicas na apuração dos preços parâmetro, mantêm-se os valores calculados pela fiscalização.

PREJUÍZO FISCAL DO PERÍODO. RESTABELECIMENTO.

Restabelece-se o prejuízo fiscal do período, indevidamente alterado por autuação formalizada em outro processo.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova. Desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, mutatis mutandis, à CSLL.

O lançamento decorre de ajustes no Preço de Transferência praticado pela recorrente no ano-calendário de 2000 na importação de produtos com empresas vinculadas. De acordo com o Termo de Verificação, fls. 979/1.115, a recorrente informou que teria utilizado para o cálculo o método PRL, não que não teria apurado ajustes para este período.

A fiscalização, conforme impõe o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 32/2001, utilizou o custo CIF, incluindo os valores do frete e do seguro suportados pelo importador na determinação do preço praticado.

Houve ainda ajustes nos estoques de importação de vinculadas remanescentes do ano anterior, que foram realizados no ano-calendário de 2000. Para o preço praticado em 1999, foi utilizado o valor do Estoque Inicial disponível no inventário de 2000, e, para fins de preço parâmetro, os valores são os mesmos apurados em 2000.

A base de cálculo foi apurada conforme tabela a seguir:

Método	Ajuste
PRL -20 (Itens de revenda)	R\$ 23.070.018,81
PRL -60 (Itens de produção)	R\$ 32.037,44
PRL - ajuste do Estoque Inicial	R\$ 1.461.014,07
Total passível de ajuste	R\$ 24.563.070,32
Ajuste DIPJ	R\$ 0,00
Total geral do ajuste - Base de Cálculo	R\$ 24.563.070,32

Assim, foi lavrado auto de infração para cobrança de IRPJ no valor de R\$ 586.150,30, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora. Ainda em consequência ao lançamento, houve a redução da base negativa da CSLL de R\$ 25.049.414,13 para R\$ 486.343,81.

A decisão recorrida acatou as alegações quanto ao restabelecimento do prejuízo fiscal do ano-calendário de 2000, razão pela qual julgou procedente em parte a impugnação. A ciência de decisão ocorreu em 28/07/2008, de acordo com Aviso de Recebimento de fls. 5279.

Inconformada, a recorrente apresentou em 22/08/2008 recurso voluntário de fls. 5281/5329.

Na primeira oportunidade que este colegiado analisou o recurso voluntário, o julgamento foi convertido em diligência por meio de Resolução de nº 1302-000.344, na sessão do dia 22 de outubro de 2014, fls. 6969/6974, da lavra do i. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, cujo relatório transcrevo a seguir:

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 16-16.429 em 28/07/2008 (AR a fls. 5277), interpôs, em 22/08/2008, recurso voluntário (doc. a fls. 5281 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

I - quanto a inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado:

a) que é indevida inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado (método PRL);

b) que não foi a intenção do legislador incluir os valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo dos preços de transferência, e sim tão-somente integrá-los ao custo, para efeito de dedutibilidade, conforme dispõe o §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96;

c) que a interpretação do §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (aplicável a todos os métodos) pode levar a um desses dois caminhos:

c.1) entender que o legislador não foi exato ao ditar a previsão legal e que ele se referiu à inclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na operação no custo, para efeito de determinação do valor do cálculo em qualquer dos 3 métodos (CPL, PRL e PIC); ou

c.2) entender que o legislador foi preciso, e que o frete, o seguro e os tributos incidentes na operação não integram o valor do cálculo do preço de transferência, mas apenas o custo, para efeito de dedutibilidade de despesa quando do cálculo do lucro real.

d) que o §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 é geral, aplicável a todos os métodos, o absurdo resultante da interpretação de que esses valores se incluem para um método veda a sua aplicação a todos os outros;

e) que, entre 2 interpretações possíveis do texto legal, a mais adequada é aquela que tende a excluir os valores do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência;

f) que a Administração Tributária, por meio da IN SRF nº 38/97 (no §4º de seu artigo 4º), resolveu ser ainda mais benéfica ao contribuinte, pois, diante de 2 interpretações igualmente válidas, permitiu a ele que escolhesse qual das duas aplicar:

"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.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa

importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação." (g.n.)

g) que Hiromi Higushi e Celso Hiroyuki Higushi pregam que: "Os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, poderão ser computados na determinação do preço de comparação";

h) que esse entendimento também evita o absurdo de se considerar uma compra a preço zero (exportadora fornecendo gratuitamente) como transferência indevida de lucro, conforme a seguir exemplificado:

Preço importação	0	Preço de revenda	25
Frete	6	(-) 20% lucro	5
Seguro	6	= Preço-parâmetro	20
Tributos	10		
= Preço praticado	22	Ajuste	2

i) que, ao enfrentar o exemplo acima disposto, a DRJ afirmou que os dados apresentados eram "fantasiosos", e foram escolhidos pela Recorrente com a finalidade de se demonstrar um resultado por ela escolhido, mas é simples a verificação de que a declaração da DRJ não passou de um artifício retórico, do qual lançou mão para desqualificar o contundente exemplo, também enfatizado na peça impugnatória, pois a situação vislumbrada é uma situação possível, dentre os infinitos fatos que podem ocorrer na chamada "vida de relação";

j) que a DRJ afirmou que o exemplo não atenderia ao fim ilustrativo ao qual se destinou, pois o ajuste ali verificado decorreria do fato de que a margem de lucro da revenda teria sido inferior a 20%, mas, nada obstante, o que se quis ressaltar, é que, em um contexto comercial no qual não houve qualquer transferência de renda para uma parte relacionada no exterior, e que, portanto, foge absolutamente ao escopo das regras de preço de transferência, a consideração dos valores de seguro, frete e impostos no preço praticado levaria à absurda necessidade de ajuste;

l) que o preço-parâmetro será sempre aquele correspondente ao preço de revenda (receita de vendas), diminuído unicamente das parcelas previstas na lei (lucro de 20%, descontos incondicionais, impostos não-recuperáveis), logo, é absurdo sustentar, com base em uma interpretação "criativa", que a faculdade contemplada no artigo 4º, § 4º, da IN 38/97, deveria ser neutralizada, mediante o reconhecimento de uma obrigação desprovida de qualquer fundamento legal;

m) que a Recorrente observou, sim, a IN 38/97, valeu-se de uma faculdade que tinha, e que não lhe pode ser talhada pela idiosincrasia do Fisco;

n) que, sendo a IN n° 38/97 autêntico ato normativo, e que vigorou plenamente durante os fatos abrangidos pelo Auto de Infração, sua observância jamais poderá levar o contribuinte a sofrer quaisquer penalidades nem exigência de valores a título de juros de mora;

II - quanto a indevida utilização de saídas atípicas para a formação dos preços parâmetros:

a) que o Auditor-Fiscal considerou determinadas saídas que, dada sua peculiar natureza, jamais poderiam compor a formação dos preços-parâmetro;

b) que se trata de operações facilmente identificadas pelo Código Fiscal de Operações e Prestações — C.F.O.P. indicado nas Notas Fiscais de Saída, são eles: os códigos 5.99 e 6.99v. Ao tempo das operações objeto da presente autuação tais códigos referiam-se a "outras saídas ou prestações de serviço não especificadas", relativas a operações intra ou interestaduais, respectivamente;

c) que saídas identificadas pelos C.F.O.P.s 5.99 e 6.99 referem-se basicamente a remessas de mercadorias destinadas à reposição de peças defeituosas para clientes com os quais a Recorrente firmou contratos de prestação de serviços de manutenção;

d) que, além das operações relativas aos contratos de prestação de serviços de manutenção, também foram identificadas pelos C.F.O.P.s 5.99 e 6.99 as remessas de mercadorias para demonstração ou testes por parte de clientes da Recorrente, as quais também não podem ser qualificadas como revendas;

e) que vale mencionar, ainda, remessas que a Recorrente fez a título de investimentos em pesquisas e desenvolvimento de projetos realizados por estabelecimentos diversos que têm por finalidade a descoberta de novos conhecimentos no domínio científico;

f) que a DRJ admitiu tais postulações, e as acatou, quanto ao seu mérito, nada obstante, alegou que a Recorrente não houvera trazido à colação documentos comprobatórios das aludidas saídas atípicas;

g) que o elemento que levou a DRJ, portanto, a rejeitar os argumentos suscitados pela Recorrente, girou exclusivamente em torno da correspondente dilação probatória, muito embora a Recorrente tenha apresentado elementos de prova suficientes para atestar suas afirmações, a DRJ entendeu que não seriam eles suficientes, motivo pelo qual a Recorrente viu-se na contingência de complementar sua prova;

h) que, em adição às planilhas apresentadas junto de sua impugnação, e para resolver, definitivamente, o mérito dessa questão, a Recorrente apresenta, anexas ao presente recurso, cópias autenticadas de todas as notas fiscais relativas às saídas atípicas descritas nas mencionadas planilhas;

i) que a Recorrente esclarece que, com relação a algumas poucas notas fiscais (cerca de 10), o documento original não pode ser localizado. Em virtude disso, para atestar a efetividade das transações que lhe são subjacentes, são juntados documentos que espelham as referidas notas fiscais, e que serviram de base para a emissão delas no passado. Tais documentos, como não poderia deixar de ser, encontram-se em total consonância com as planilhas e documentos contábeis anexados à impugnação;

j) que nenhum outro fator restaria, que impedisse a exclusão dos valores relativos a tais saídas do preço-parâmetro. Por essa razão, a esta C. Câmara resta o simples ato de determinar tal exclusão, a luz da complementação de prova aqui trazida, provendo ampla eficácia ao artigo 29 da IN 38/97;

l) que há de se ter em mente que as notas fiscais ora apresentadas são aquelas discriminadas na "Planilha 1" e na "Planilha 3", anexas à impugnação (Docs. 4 e 7 da impugnação, respectivamente), além disso, após o acolhimento de tão robusta prova, haverão de ser considerados, como pertinentes, os preços-parâmetro indicados na "Planilha 2", anexa à impugnação (Doc. 6 da impugnação), os quais já refletem a eliminação da influência dos valores atinentes às saídas atípicas.

Naquela sessão, o colegiado entendeu que a DRJ se equivocou quanto à indevida utilização de saídas atípicas para a formação dos preços parâmetros, decidindo pela conversão do julgamento em diligência para que:

a) a Autoridade Fiscal, após analisar as planilhas apresentadas com a impugnação e as notas fiscais apresentadas com o recurso voluntário, refizesse, se fosse o caso, os cálculos do ajuste de preços de transferência, objeto deste processo, excluindo as operações de saídas atípicas ou justificando a não exclusão, quando entender que a saída não é atípica;

b) fosse dada ciência ao recorrente do relatório de diligência elaborado pela Autoridade Fiscal, concedendo-lhe prazo para se manifestar nos autos.

A DEMAC/SPO, responsável pelo cumprimento da diligência, elaborou Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal, fls. 6982/6985, no qual consta:

1) Produtos com saídas válidas e inválidas:

1.1) em função do CFOP (5.99, 6.99), por não representarem revenda, 98 itens de 83 notas fiscais devem ser expurgados do cálculo do preço parâmetro, permanecendo ainda 992 itens relativos a 45 produtos; ressalva que estas saídas devem ainda ser computadas nas quantidades de ajustes, pois ainda permanecem sob o controle do preço de transferência.

1.2) o preço parâmetro recalculado, destes 45 produtos, não coincidem com a planilha apresentada pela recorrente em função dos preços praticados diferentes dos admitidos pela fiscalização.

1.3) os ajustes da base cálculo para estes produtos ficariam retificados de R\$ 492.846,47 para R\$ 458.488,21.

2) Produtos com saídas inválidas.

2.1) a recorrente apresentou 690 produtos que, em função do CFOP, não representam revenda; como apenas há saídas atípicas, não é possível determinar o preço parâmetro pelo método PRL.

2.2) a fiscalização apurou pelo método PRL, relativos a estes 690 produtos, um ajuste na base de cálculo do IRPJ e CSLL no valor de R\$ 1.523.664,71, mas que passariam a totalizar zero.

Assim, a base de cálculo do lançamento seria retificada nos seguintes valores:

Método	Ajuste
PRL -20 (Itens de revenda)	R\$ 23.005.047,40
PRL -60 (Itens de produção)	R\$ 32.037,44
Total passível de ajuste	R\$ 23.037.084,84
Ajuste DIPJ	R\$ 0,00
Total geral do ajuste - Base de Cálculo	R\$ 23.037.084,84

Cientificada do resultado da diligência em 28/12/2017, a recorrente apresentou manifestação em 23/01/2018, fls. 6992/7002, com as seguintes alegações:

- expressa sua concordância com as conclusões da diligência fiscal, com a recálculo do preço parâmetro promovida pela autoridade fiscal, uma vez que acatou suas alegações pertinentes aos produtos destinados a saídas atípicas.

- entretanto, permanece o equívoco na apuração do preço praticado utilizado para cálculo dos ajustes de preços de transferência, que incluiu indevidamente valores relativos a despesas de seguros, fretes e tributos aduaneiros.

- a IN SRF nº 38/97 dispõe que o preço praticado pode ou não compreender os valores relativos a seguro, frete e tributos aduaneiros para fins de cálculo do preço de transferência.

- foi concedida a faculdade ao contribuinte de incluir, ou não, o frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bens, serviços ou direitos importados.

- a instrução normativa não altera o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que dispõe que os valores de frete, seguro e tributos aduaneiros compõem o custo de importação para efeitos de dedutibilidade e não para efeitos de cálculos do preço praticado.

- este é o entendimento consolidado no CSRF, conforme Acórdão nº 9101-002.426, de 17/08/2016.

- afirma que o preço praticado adotado na presente autuação (e também no Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal) indevidamente abrangem os custos de fretes, seguros e tributos aduaneiros em desconformidade com a IN SRF Nº 38/97 e com o entendimento da C. CSRF sobre a interpretação desse ato normativo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Lucia Miceli - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

Os principais pontos de defesa seriam, resumidamente: (1) quanto à inclusão indevida dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado e (2) quanto a indevida utilização de saídas atípicas para a formação dos preços parâmetros.

Considerando o conjunto probatório apresentado juntamente com o recurso voluntário, o julgamento foi convertido em diligência para averiguar se assistia razão à recorrente quanto ao argumento de indevida utilização de saídas atípicas para formação dos preços parâmetros.

A DEMAC/SPO devolveu o processo concluindo que caberia redução da base de cálculo, em função de duas situações constatadas:

1) Produtos com saídas válidas e inválidas => os valores relativos às saídas com CFOP 5.99 e 6.99, por não representarem revenda, devem ser expurgados do cálculo do preço parâmetro. Ressaltou que estes valores ainda devem ser computados nas quantidades de ajustes, uma vez que tais mercadorias permanecem sob o controle do preço de transferência.

2) Produtos com apenas saídas inválidas => não é possível calcular o preço parâmetro para 690 produtos que só tiveram saídas cujo CFOP não representa revenda. Por esse motivo, o ajuste relativo a esses 690 produtos deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

Assim, a autoridade fiscal concluiu que a base de cálculo deveria ser reduzida de R\$ 24.563.070,37 para R\$ 23.037.084,84, valor este não contestado pela recorrente.

Do exposto, com relação a esta matéria, e considerando que não há reparo a ser feito na diligência realizada, entendo que assiste razão à recorrente, devendo a base de cálculo do lançamento ser reduzida para R\$ 23.037.084,84.

Passo a análise do primeiro argumento, no que tange à inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado.

É importante esclarecer que o principal objetivo da legislação que trata dos preços de transferência é evitar que ocorra a transferência de lucro para o exterior através da manipulação dos preços praticados entre pessoas vinculadas. O mecanismo escolhido é a comparação entre o preço praticado entre as partes vinculadas e o preço que seria praticado se fossem partes independentes (preço parâmetro).

Esclareço que, como nem sempre é possível apurar os preços entre partes independentes, a legislação permitiu que a comparação fosse feita com o preço praticado na revenda - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecendo margens de lucro bruto. Estas margens são presunções que decorrem da observação das transações comerciais,

dentro de critérios de razoabilidade. No caso de revenda de produto, o legislador entendeu que o lucro seria, presumidamente, de 20% incidente sobre o custo.

Faço essa ressalva, pois o exemplo trazido na defesa é uma exceção do que seria razoável. A recorrente criou uma situação em que, em que pese receber o produto sem custo da pessoa vinculada, acabaria tendo que ajustar o preço. Ocorre que o exemplo trazido, como bem ressaltou a decisão de primeira instância, possui um lucro inferior a 20%, motivo pelo qual distorce o resultado. Esta situação não estaria dentro do escopo do razoável, do usual, dos parâmetros que o legislador utilizou para determinar que, no caso de revenda, a margem de lucro seria de 20%. É de se ressaltar que não são as exceções que devem nortear a nossa legislação tributária.

Continuando, se o mecanismo para o controle de preços de transferência é a comparação, devemos ter como diretriz que esta deve ocorrer entre valores compatíveis, para que o resultado não seja distorcido.

A questão a ser resolvida nesta lide é se os valores relativos ao frete, seguro e tributos deverão ser adicionados ao preço praticado para fins de comparação.

A legislação a ser aplicada no ano-calendário de 2000 seria a redação original do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrita:

"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 prego determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC:[...]

II - Método do Pregão de Revenda menos Lucro - PRL:[...]

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: [...]

(...)

§ 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.

(...)"

Também estava vigente à época dos fatos geradores a IN SRF nº 38/97, cujo §4º do artigo 4º tratava da matéria com a seguinte redação:

"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.

(...)

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e

seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação".

A recorrente inicia sua defesa trazendo duas interpretações relativas ao § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96:

1) o legislador não foi preciso e se referiu à inclusão dos valores do frete, seguro e tributos incidentes na operação no preço praticado em qualquer um dos métodos. Deste modo, o preço parâmetro, calculado pelos métodos PIC, CPL ou PRL, estaria sendo comparado com uma grandeza que incluiria o valor pago à parte vinculada (transação controlada) e também valores (frete e seguro) pagos a terceiros independentes, além do valor pago à própria autoridade aduaneira. A recorrente alega que esta não seria a melhor interpretação, pois:

=> estar-se-ia controlando valores pagos a terceiros e;

=> no caso do Custo de Produção mais Lucro - CPL, que parte do custo do exportador acrescido de uma margem de 20%, se chegaria a um resultado absurdo. Como o custo do exportador não inclui o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, significa dizer que na margem máxima de 20% exigida do exportador já deveriam estar incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

2) o legislador foi preciso, e que os valores do frete, seguro e tributos incidentes na operação não integram o valor do cálculo do preço de transferência, mas apenas o custo para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real. A defesa conclui que esta seria a melhor interpretação, em consonância ao § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97, que permite ao contribuinte escolher se inclui ou não estes dispêndios no cálculo do preço praticado.

A defesa finaliza requerendo que, caso se entenda que estes valores devam ser adicionados ao preço parâmetro, tendo em vista a concessão da IN SRF nº 38/97, deveriam ser excluídos os valores de **multa de ofício e juros** no caso de ajuste, com base no artigo 100 do CTN.

Passo a me pronunciar.

De pronto, entendo que a segunda opção não seria a melhor interpretação do dispositivo, pois a dedutibilidade destes valores já está prevista no artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/99, fundamento legal do artigo 289 do RIR/99; abaixo transcrito:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14](#)).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13](#)).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Quanto à primeira opção, de fato, o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que impõe a inclusão no preço praticado dos valores de frete, seguro e do tributos incidentes na importação, não faz qualquer ressalva quanto ao método que deve ser aplicada essa obrigatoriedade.

Mas, por outro lado, da leitura do inciso III do mesmo artigo, o qual define o CPL como "*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*", não nos permite concluir que no custo do exportador não estariam incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Na verdade, foi a IN SRF nº 38/97 que veio disciplinar como seria calculado o preço parâmetro do método CPL, nos termos do § 4º do artigo 13, abaixo transcrito:

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.

(...)

§ 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;

V - 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.

Da leitura deste dispositivo verifica-se que, conforme alega a recorrente, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação não estariam considerados no custo do

exportador, o que, *a princípio*, traria comparações entre preço praticado e preço parâmetro com formações incompatíveis.

Esta conclusão me leva a analisar outro ponto trazido em sua defesa, no qual a recorrente afirma que o §4º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97 teria permitido ao contribuinte escolher se incluiria ou não estes valores para cálculo do preço praticado.

Mais uma vez entendo que não é esta melhor interpretação a ser dada ao citado dispositivo. Como dito anteriormente, a legislação que rege o preço de transferência tem como mecanismo basilar a comparação entre grandezas, que devem ser compatíveis. E, sendo o principal objeto da Instrução Normativa uma melhor aplicação da legislação tributária, o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97 dispõe que, na determinação do preço praticado, o contribuinte poderá incluir os valores do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação. Esta decisão vai depender de como o preço parâmetro é calculado.

Diferente do que alega a recorrente, o dispositivo legal não prevê uma faculdade a ser exercida simplesmente. A opção é condicional. Se o preço parâmetro não incluir o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, como é o caso do método CPL calculado conforme § 4º do artigo 13 da IN SRF nº 38/97, da mesma forma estes valores não poderão ser incluídos no preço praticado, de forma a obter um resultado consistente na comparação entre as grandezas.

Assim, não tem cabimento aceitar a afirmação de que o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97 trouxe um benefício ao contribuinte, já que o principal objetivo desta legislação é evitar os acordos entre pessoas vinculadas trazendo prejuízos ao erário público. A IN SRF nº 38/87 deu o ônus ao contribuinte de observar a compatibilidade entre os preços comparados, principalmente quando utilizado o método CPL. É uma fórmula matemática na qual, se de um lado o preço parâmetro contempla os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação, do outro lado, estes dispêndios devem computados obrigatoriamente na determinação do preço praticado para que a comparação faça sentido e seja justa.

As Instruções Normativas seguintes retiraram este encargo do contribuinte de preservar esta compatibilidade entre os preços comparados. De fato, as IN SRF nº 32/2001 e IN SRF nº 243/2002 mantiveram a redação quanto à determinação do preço parâmetro pelo método CPL, mas limitaram a inclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação apenas quando utilizado o método PRL. Estas instruções normativas estão de acordo com a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 vigente até 31/12/2012.

No presente caso, a recorrente informou que utilizou o método do Preço de Revenda menos Lucro, que tem como ponto de partida o preço da revenda para determinação do preço parâmetro. Como já dito anteriormente, o artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/99 disciplina que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os dispêndios com transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, bem como os tributos devidos na aquisição ou importação. Por óbvio que o preço de revenda incluirá estes dispêndios, salvo o caso em o contribuinte comprove que não repassou esses valores aos consumidores. Para a manter a compatibilidade entre os preços a serem comparados, deve-se adicionar no preço praticado os valores relativos a frete, seguro e tributos incidentes na importação, conforme determina o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente alega que este procedimento traz ao controle dos preços de transferência valores que são pagos a partes independentes, e que não poderiam ser adicionados ao preço praticado para comparação com o preço parâmetro apurado pelo PRL.

De fato, o **caput** do artigo 18 é muito claro ao restringir o controle dos preços de transferência às operações praticadas com partes ligadas, in verbis.

*Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, **nas operações efetuadas com pessoa vinculada**, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: [...] (grifei)*

Então, qual seria a melhor interpretação para o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 que impõe a adição dos valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação? Como já visto anteriormente, o mecanismo utilizado para o controle dos preços de transferência é comparação entre o preço praticado e o preço parâmetro, devendo a legislação manter a compatibilidade entre as grandezas. É neste contexto que o § 6º deve ser entendido: a manutenção da compatibilidade entre os preços, tendo em vista que no preço de revenda estes valores estão inclusos.

Acerca da importância da manutenção da comparabilidade entre o preço praticado e o preço parâmetro, trago o voto do i. Conselheiro Marcelo Cuba Júnior, proferido no Acórdão nº 1201-001.061, na sessão de 30 de julho de 2014:

A questão da comparabilidade entre o preço praticado entre pessoas vinculadas e aquele praticado em operações de mercado está no cerne do princípio do arm's length. Tanto é assim que o OECD Transfer Pricing Guidelines dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação do valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas com o valor de uma outra transação realizada entre pessoas não vinculadas é a identificação do quanto a questão da vinculação afetou o valor da transação sob exame.

Tendo sido inspirado no princípio do arm's length, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade.

Assim, deve-se ter em conta que no cálculo do preço parâmetro PRL20 estão incluídos os valores pagos pela contribuinte a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. De fato, ao excluirmos do preço de revenda do produto a margem lucro de 20%, restará o custo do produto revendido (vide outros ajustes no art. 18, II, da Lei nº 9.430/96). Esse custo, por óbvio, é composto não só pelo preço de aquisição produto, mas também pelos valores do frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, a comparação entre o preço praticado (FOB) e o preço parâmetro PRL20 (que inclui frete + seguro + tributos sobre a importação), como advoga a recorrente, seria de todo inútil ao fim a que se destina a lei de preços de transferência, qual seja, verificar, mediante comparação entre aqueles preços, se a contribuinte está, ou não, reduzindo artificialmente o lucro

apurado no Brasil por meio de aquisições de produtos junto a sua vinculada no exterior a preços superiores aos de mercado.

Assim, para corretamente comparar o preço praticado com o preço parâmetro PRL20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade, ou seja, ou bem se exclui do preço parâmetro os valores pagos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, ou bem se adiciona esses valores ao preço praticado. A lei adotou a segunda opção, mas se houvesse adotado a primeira o resultado seria idêntico.

Concluo, portanto, como correto o procedimento da auditoria fiscal em adicionar ao preço praticado os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação para fins de apuração do ajuste em função do controle dos preços de transferência.

Por conseguinte, concluo que não cabe a aplicação do § único do artigo 100 do CTN para fins de exoneração da multa de ofício e juros de mora, tendo em vista que a legislação tributária não permitia cálculo diverso daquele levado a efeito durante a ação fiscal.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo a base tributável para o valor de R\$ 23.037.084,84.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Com a devida vênia a D. Relatora, e a par do brilhantismo pelo qual pauta os seus votos, no caso em testilha há, de fato, questão insuperável que me fazem divergir de suas conclusões (no que, inclusive, fui acompanhado pela maioria de meus pares).

Aliás, diga-se, não me oponho ao raciocínio lógico proposto pela D. Conselheira relatora para justificar a inclusão do frete e seguro ao preço parâmetro, mormente se considerarmos os objetivos da norma que trata do preço de transferência. O problema aqui, contudo, é que a época dos fatos, vigia, em sua plenitude, norma infralegal, de autoria da Receita Federal do Brasil cujo conteúdo se afastava (ou potencialmente se desgarrava) da lógica legal proposta pela D. Relatora.

No caso, o art 4, § 4º, da IN 38/1997, comportava significância semântica, a meu sentir, inatacável, principalmente porque, posteriormente, com o advento da IN 32, o mesmo comando foi reformulado a fim de se emprestar à inteligência daquele dispositivo, sentido absolutamente diametral. Com efeito, rezava o preceito normativo:

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.

(...)

*§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, **poderão**, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Vejam que o que fez a IN 32 foi, justamente, substituir o termo "poderão" pela palavra "deverão", deixando extreme de dúvidas que a Receita reviu o seu entendimento sobre o tema e, particularmente, sobre a real extensão das disposições do art. 18, § 6º, da Lei 9.430. Até a predita IN 32, a inclusão do frete e seguro no preço parâmetro era, por entendimento expressa da autoridade máxima da Receita, *uma faculdade concedida ao contribuinte*.

Se é fato que a IN 38 contrariou, numa análise rasa, o comando inserto no citado art .18 e, lado outro, não nego o meu entendimento de que os membros deste órgão julgador podem, sim, afastar a aplicação de normas regulamentares de autoridade da Receita Federal (notadamente quando verificada a sua ilegalidade), é igualmente insuperável o entendimento de as instruções normativas da receita vinculam todos os servidores lotados neste mesmo órgão por força do princípio hierárquico. que, dentre outros, dá à autoridade superior, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, o "*poder de comando, que autoriza expedir determinações gerais (instruções) ou específicas a um dado subalterno (ordens), sobre o modo de efetuar os serviços*"¹.

E, diga-se, semelhantes instruções não são meras normas programáticas de conduta, cuja consequência relativa a sua inobservância seria a falta funcional, mas seriam, isto sim, e verdadeiramente, normas de competência.

Lembrando que o ato de lançamento é ato administrativo por excelência (e por remissão legal expressa - art. 142 do CTN), a sua validade está igualmente jungida à observância de seus elementos ou pressupostos de validade, dentre eles, a competência (sujeito), a finalidade, o objeto, a forma e a motivação.

E a competência, que nos interessa ao caso, abarca não só a autorização para a prática de determinado ato, mas, necessariamente, como afirmado pelo predito jurista, Celso Antônio Bandeira de Mello, "*a existência ou inexistência de óbices a a sua atuação no caso concreto*" (op. cit. p. 340). Isto é, ao praticar o ato, o agente deverá observar, obrigatoriamente, as regras que lhes são impostas como condicionantes ao exercício desta competência; a inobservância de tais regras, culminará, como já dito, não só na falta funcional do servidor, mas, objetivamente, na invalidade do ato administrativo.

Como dito, a obediência aos ditames da IN 38 era impositiva ao agente fiscal (por força do mencionado princípio hierárquico) e, nesta senda, conformava a sua própria competência para autuar. Neste passo, ao desconsiderar o seus dizeres, mormente a partir da relevação da faculdade nela contemplada (inclusão ou não do frete e seguros), o ato de lançamento restou eivado de nulidade, justamente por falecer, ao Auditor Fiscal, a necessária competência para praticá-lo no caso concreto.

¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 12.a ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 125.

Processo nº 16327.001631/2005-16
Acórdão n.º **1302-003.081**

S1-C3T2
Fl. 7.021

Por tais razões, e considerando que o contribuinte seguiu a risca os comandos da norma de competência acima, vigente à época dos fatos tratados neste feito, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar-se a exigência.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca