



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

Processo n° 16327.001712/2004-35
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-003.035 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes JANSSEN CILAG FARMACEUTICA LTDA e
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO NA DATA DE JULGAMENTO DO RECURSO.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Súmula CARF n° 103.

TRATADOS INTERNACIONAIS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CONTRADIÇÃO. COLISÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há contradição entre as disposições da Lei n° 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

IN SRF 38/97. INCIDÊNCIA AO CASO CONCRETO. INAPLICABILIDADE DA IN SRF 32/2001.

Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresaimportadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º, da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 1999.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 18 DA LEI N° 9.430 DE 1996. BENS, SERVIÇOS OU DIREITOS APLICADOS À PRODUÇÃO. PREÇO DE REVENDA. RESTRIÇÃO INDEVIDA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

A previsão expressa da aplicação do PRL60 a bens importados aplicados à produção passou a vigorar apenas após a edição da Lei n° 9.959, de 2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei n° 9.430, de 1996. O § 1º do art. 4º da IN SRF n° 38, de 1997 transbordou da sua competência normativa ao proibir a aplicação do método PRL20 para bens submetidos à transformação para

Processo nº 16327.001712/2004-35
Acórdão n.º **1301-003.035**

S1-C3T1
Fl. 1.633

posterior revenda, uma vez que entrou em conflito com a redação original do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 16-25.427 proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em São Paulo/SP1 que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente da turma julgadora de primeira instância recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, , c/c , art. 1º da Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação de fls. 421/426, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa aos preços de transferência no ano-calendário de 2004, constatou-se o seguinte:

A contribuinte importa partes e peças automotivas, para revenda e industrialização, de empresas vinculadas sediadas no Japão e nos Estados Unidos, sujeitando-se, portanto, às normas de preços de transferência.

A contribuinte não fez nenhuma adição ao lucro líquido do exercício, decorrente dos métodos de preços de transferência, conforme Ficha 09A da DIPJ do ano-calendário de 2004 (fl. 8).

Para os cálculos dos preços de transferência referentes aos produtos importados de vinculadas, a contribuinte utilizou o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) nos percentuais de 20% (PRL20) e 60% (PRL60), dependendo de os produtos destinarem-se, respectivamente, à comercialização ou à industrialização, tendo também optado, para alguns produtos, pelo método PIC (Preços Independentes Comparados).

Apesar de não haver feito nenhum ajuste de preços de transferência na DIPJ, após ter sido intimada a apresentar os cálculos, os demonstrativos apresentados pela empresa indicavam um ajuste no valor de R\$ 589.958,60, conforme demonstrativo “Composição das Operações por Produto – Importações (Sintético)”, de fls. 94/108, onde estão relacionados todos os produtos importados de vinculadas, os métodos utilizados para cada um, os preços praticados, os preços-parâmetro e a apuração final do ajuste.

Todos os produtos importados sujeitos aos preços de transferência foram objeto de fiscalização. Todavia, foram eleitos os 60 produtos mais significativos para exame mais detalhado e minucioso.

Prosseguindo nas análises, a fiscalização verificou o seguinte.

Importações

As importações registradas pela empresa estavam de acordo com os dados constantes do Siscomex.

Produtos calculados pelo método PIC

Inicialmente, para comprovação dos preços de transferência pelo método PIC, a contribuinte apresentou uma mera relação em planilha Excel, com informações no idioma japonês, que se referiam às operações da matriz com terceiros não vinculados. Esse demonstrativo não foi aceito pela fiscalização.

A contribuinte providenciou, então, junto à vinculada nos EUA as invoices, que foram trazidas ao Brasil devidamente notarizadas e consularizadas.

Os documentos da matriz no Japão vieram traduzidas em parte (por amostragem) por tradutor juramentado, dos documentos relacionados à fl. 422.

Esses documentos foram aceitos, sendo que o ajuste segundo o método PIC é o apurado pela própria empresa, referente ao produto “Sensor Ox. OZA151-D3”, código 16459, no valor de R\$ 2.151,69 (fl. 97), conforme demonstrativo da empresa de fls. 94/108.

Produtos calculados pelo método PRL20

Após informar qual o método escolhido para cada produto sujeito ao preço de transferência e entregar as planilhas de cálculo, a contribuinte, posteriormente, ao detalhar esses cálculos, alterou o método de PRL20 (anteriormente apresentado) para PIC, para os produtos relacionados à fl. 423 (códigos 15776, 16417, 16558, 7100029 e 9100042).

Não houve alterações a fazer nos cálculos da empresa.

Assim, com as alterações do método PRL20 para PIC para os supracitados produtos, o ajuste, apurado pela própria empresa (fls. 94/108) é de R\$ 120.065,05 (vide demonstrativo resumo às fls. 417/418).

Bens aplicados à produção – método PRL60

A fiscalização, ao analisar os demonstrativos dos produtos aplicados à produção e calculados pelo método PRL60, verificou que, em alguns casos, havia erro nas informações referentes aos custos dos produtos, de tal forma que às vezes o percentual de custo da matéria prima importada excedia a 100% do custo total do produto.

Assim, a fiscalização solicitou que fossem conferidos os dados informados. A contribuinte, então, forneceu novo demonstrativo (fls. 207/260) com produtos que foram retificados após revisão dos cálculos.

Saneadas as informações, a fiscalização verificou que, tanto nas primeiras informações, quanto nas informações revisadas, em inúmeros casos o valor da venda – inclusive o valor líquido – era menor que o valor do custo do produto.

Indagada sobre o motivo dessa situação, a contribuinte informou (fl. 196) que vende para empresas montadoras de veículos, e que nem sempre pode reajustar seus preços.

Essa situação levaria, necessariamente, a ajuste de preços de transferência. Todavia, não é o que ocorre nos cálculos da empresa.

Nos demonstrativos elaborados pela contribuinte (fls. 207/260) constam as informações e cálculos relacionados à fl. 424.

A fiscalização constatou que os procedimentos utilizados pela empresa para encontrar o preço-parâmetro pelo método PRL60 estão flagrantemente em desacordo com o que determina a IN SRF nº 243/2002, que detalha os procedimentos no artigo 12, § 11, e incisos I a V.

Não bastasse isso, verifica-se que, pela fórmula de cálculo da empresa, mesmo para os produtos cujo valor líquido de venda é menor que o custo de fabricação, na maioria dos casos, não há ajuste a ser feito, situação absurda com relação aos preços de transferência.

Para corrigir os cálculos segundo o método PRL60, de forma a atender ao disposto na IN SRF nº 243/2002, a fiscalização elaborou os demonstrativos de “Apuração do PRL60% -Matéria Prima Aplicada à Produção” (fls. 273/413), para cada um dos produtos selecionados.

Nesse demonstrativo, a fiscalização considerou os dados informados pela empresa (relacionados à fl. 425), e, a partir desses dados, apurou os preços de transferência conforme determinado na legislação.

No demonstrativo de apuração do ajuste do PRL60 (fls. 416/418), confronta-se o preço-parâmetro apurado pela fiscalização (nos termos da legislação vigente) e o preço praticado pela empresa. A diferença corresponde ao ajuste a ser oferecido à tributação, no montante de R\$ 7.718.611,21. Desse demonstrativo constam apenas os produtos sujeitos a ajuste, acima da margem de divergência de 5%.

Tendo em vista que o volume de papeis entregues pela empresa à fiscalização é muito grande, e visando a economia processual, a fiscalização anexou ao processo apenas os elementos indispensáveis às análises. As informações entregues em papel pela empresa, assim como as comprovações referentes ao método PIC, vindas do Japão e dos EUA, estão no dossiê arquivado na DEAIN.

Dos lançamentos

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2004:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	
Auto de Infração	fls. 428/432
Fundamento legal	artigo 241 do RIR/99; artigo 1º da Lei nº 9.430/96; e artigos 2º a 8º, 12, 38 e 41 da IN SRF nº 243/2002,
Crédito Tributário	1.960.206,99 Imposto

(em reais)	1.470.155,23	Multa proporcional (75%)
	1.205.331,27	Juros de mora (cálculo até 30/10/2009)
	4.635.693,49	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	fls. 433/437	
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	705.674,51	Contribuição
	529.255,88	Multa proporcional (75%)
	433.919,25	Juros de mora (cálculo até 30/10/2009)
	1.668.849,64	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 30/10/2009	4.635.693,49	IRPJ
	1.668.849,64	CSLL
	6.304.543,13	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 27/11/2009 (fls. 431 e 436), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fls. 512/513), apresentou, em 24/12/2009, a impugnação de fls. 442/489, alegando, em síntese, o seguinte:

DA ILEGALIDADE DA IN SRF nº 243/2002

No que tange à parte do Auto de Infração relativo ao método PRL60, a autoridade fiscal relata, no Termo de Constatação, que a forma utilizada pela impugnante para encontrar o preço-parâmetro está em total descompasso com o que determina a IN SRF nº 243/2002.

No entanto, cumpre ressaltar que a forma utilizada pela autoridade fiscal para encontrar o preço-parâmetro pelo método PRL60, descrita na IN SRF nº 243/2002, não merece acolhida, face às gritantes ilegalidades da referida instrução normativa, que legisla em seara não autorizada pela Lei nº 9.430/96, que inaugurou a sistemática dos preços de transferência no ordenamento brasileiro.

Utilizando-se o método PRL60 segundo a IN SRF nº 243/2002 a fiscalização obteve o ajuste total de R\$ 7.718.611,21 (conforme demonstrativo de fls. 416/418, reproduzido às fls. 458/460), enquanto que, utilizando-se a metodologia segundo a Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, obtém-se o ajuste total de R\$ 110,84 (conforme demonstrativo de fls. 460/461).

A análise comparativa dos 2 métodos de cálculo demonstra a discrepância existente entre aquele estipulado pela lei que rege a matéria e o estabelecido pelo ato infralegal, deixando evidente que a instrução normativa avançou, em sua função regulamentar, o campo reservado exclusivamente à lei ordinária.

Diante disso, o afastamento das ilegais e inconstitucionais disposições da IN SRF nº 243/2002, com o conseqüente cancelamento da exigência de IRPJ e CSLL, é medida que se impõe.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL60

O presente Auto de Infração merece ser cancelado, tendo em vista que o critério utilizado pela fiscalização está completamente equivocado, ao presumir, em seus cálculos, que todos os itens submetidos ao PRL60 haviam sido importados de pessoa jurídica vinculada.

A fiscalização não levou em conta, para cada item, apenas a quantidade importada de vinculada e utilizada na produção de um determinado bem. Ao contrário, partiu da quantidade consumida de cada item, sem tomar o cuidado de verificar se a quantidade consumida era equivalente à importada de vinculada, e, também, se no bem produzido havia sido utilizada somente a quantidade importada (tal informação pode ser verificada no Termo de Constatação, pg. 5).

A impugnante, na produção de diversos bens, utilizou matérias primas importadas de vinculadas (nesse caso, efetuou o cálculo dos preços de transferência pelo método PRL60), importadas de não vinculadas, bem com adquiridas no mercado nacional.

Assim, na apuração dos ajustes, deveriam ser expurgadas do cálculo todas as importações que não forem de vinculadas e as aquisições no mercado nacional.

Em razão da quantidade de itens produzidos e movimentações realizadas com diversas empresas, vinculadas e não vinculadas, não foi possível, no prazo da impugnação, reunir todos os demonstrativos de que, para a produção de um mesmo bem, foram utilizadas matérias primas importadas de vinculadas e de não vinculadas, e adquiridas no mercado nacional.

Tais demonstrativos serão carreados aos autos antes do julgamento e deverão ser levados em consideração, em homenagem ao princípio da verdade material, informador do processo administrativo, como assente na doutrina e na jurisprudência administrativa.

Assim, diante da imprestabilidade dos cálculos segundo o método PRL60, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento, com o conseqüente cancelamento dos débitos de IRPJ e CSLL exigidos.

NOVO PIC

Determinados itens (relacionados à fl. 466), que no momento da fiscalização foram analisados como sendo sujeitos ao método PRL60 (pois teriam sido utilizados na industrialização), a esse método não se sujeitam, em razão de suas peculiaridades.

O melhor método que se aplica aos itens supracitados não é o PRL60, visto que esses itens, nas linhas de produção da contribuinte, podem e foram substituídos por similares importados de pessoas jurídicas não vinculadas ou adquiridos no mercado nacional.

Em razão dessa substituição, há a possibilidade de utilização do método PIC, bastando que fique demonstrada a similaridade entre os itens avaliados pela autoridade fiscal e os importados de pessoas jurídicas não vinculadas ou adquiridos no mercado nacional.

Os itens em questão podem ser divididos em 3 grupos de insumos: Cabo AT, Arame e Aço Bobinado.

Com relação ao Cabo AT, no ano-calendário objeto da autuação, a impugnante importou, de pessoa não vinculada, item similar àquele que foi fiscalizado e valorado, para fins de preços de transferência, pelo método PRL60.

A comprovação da similaridade dos itens (importado de vinculada e importado de não vinculada) pode ser atestada pelo laudo técnico elaborado pela Engenharia de Produtos (doc. 5). Trata-se de cabos destinados à mesma finalidade, utilizado na fabricação do mesmo produto, possuindo as mesmas especificações, estando, portanto, atendidos os requisitos de similaridade trazidos pelo artigo 28 da IN SRF nº 243/2002.

Também com relação aos itens Arame e Aço Bobinado, o melhor método aplicável é PIC, eis que a impugnante, em determinadas situações, os substituiu por similares adquiridos no mercado nacional (em especial da empresa Belgo Bakaert Arames) ou os importa de pessoas não vinculadas.

No que tange à similaridade desses itens, conforme laudo técnico elaborado pela Engenharia de Produtos (doc. 9), é possível comprovar que os itens adquiridos no mercado nacional ou importados de pessoas não vinculadas possuem as mesmas especificações daqueles importados de pessoa vinculada, possuindo a mesma aplicabilidade, de modo que restam atendidos os requisitos de similaridade descritos no artigo 28 da IN SRF nº 243/2002.

Verifica-se, portanto, que para os 3 grupos aqui mencionados (Cabo AT, Arame e Aço Bobinado – 13 itens no total), é possível se utilizar o método PIC, ao invés do PRL60, como entendeu a fiscalização, de modo que, durante o julgamento desta impugnação, o cálculo dos ajustes devem levar em conta o método PIC, e não o PRL60.

Feitas as considerações a respeito da possibilidade de utilização do método PIC para os itens aqui considerados, a impugnante passa a demonstrar que o PIC lhe é mais favorável.

A autoridade fiscal efetuou os cálculos a partir da quantidade consumida de cada item, e não da quantidade importada de vinculada, que é a que efetivamente se sujeita à sistemática dos preços de transferência. A

autoridade fiscal deveria verificar, previamente, se toda a quantidade consumida teve origem em importações com vinculadas.

O cálculo fiscal adota a presunção, equivocada, de que toda a quantidade consumida do item é importada, quando, na verdade, há parcela de similares adquiridos no mercado interno ou importados de pessoas não vinculadas.

Diante disso, o cálculo dos eventuais ajustes, além de deverem ser feitos utilizando o método PIC, precisam ater-se apenas à quantidade importada de vinculada do item, conforme demonstra a tabela de fls. 475/476 (doc. 10, fl. 745).

Patente, portanto, a demonstração de que o método PIC é o mais benéfico à contribuinte, podendo ser utilizado para os referidos itens.

Destarte, para os itens ora discutidos (Cabo AT, Arame e Aço Bobinado), deve a presente impugnação ser julgada procedente, para que o cálculo dos ajustes leve em conta o método PIC e, também, apenas a quantidade importada da mercadoria, cancelando-se, nesse aspecto, os débitos de IRPJ e CSLL.

QUANTIDADE CONSUMIDA X QUANTIDADE IMPORTADA

Retirando do PRL60 os itens listados no tópico anterior, os remanescentes, ainda que avaliados pelo PRL60, devem ter, no cálculo do ajuste, o expurgo da quantidade consumida, a fim de que não haja distorção no cálculo.

Isso porque a metodologia de cálculo da fiscalização está equivocada, na medida em que não se pode tomar a quantidade consumida do item para efetuar a apuração do ajuste total de cada item (ajuste unitário X quantidade), mas sim a quantidade importada.

Diante disso, deve-se anular o lançamento efetuado ou, ao menos, recalcular o valor do ajuste apurado pela fiscalização, atendo-se à quantidade importada do bem, e não à quantidade consumida, como feito inicialmente.

MÉTODO PIC – REVENDA PELA PESSOA VINCULADA

Uma última questão que merece ser debatida, com relação ao método PIC, é a que tange à possibilidade de utilização de tal método, em substituição ao PRL60, nas situações em que a pessoa jurídica vinculada sediada no território nacional adquire determinados itens de pessoas jurídica vinculada mediante simples revenda praticada por esta última.

É o caso, por exemplo, em que para se produzir um determinado bem é necessário adquirir um cabo específico, importado de pessoa jurídica vinculada, sendo que esta não o produz, mas o compra de terceira pessoa jurídica, não vinculada, e o revende (exporta) para a empresa vinculada sediada no Brasil.

Em tais situações é possível utilizar o método PIC, posto que o único requisito para a sua utilização é que haja operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

Os itens a que a impugnante se refere estão relacionados às fls. 479/480.

Para esses itens deve-se utilizar o método PIC, mais favorável à contribuinte.

Assim, há que se cancelar a exigência ou, ao menos, refazer o cálculo fiscal, substituindo-se o método PRL60 pelo PIC.

Em razão da necessidade de coleta de informações no exterior, relativamente aos preços de aquisição, pelas pessoas jurídicas vinculada, a impugnante protesta pela juntada posterior dos demonstrativos dos referidos preços de aquisição desses materiais, bem como dos cálculos comparativos entre os métodos PRL60 e PIC, provando que esse último método, por ser o mais benéfico à contribuinte, deve ser aplicado.

MÉTODO PRL20

No que tange à parte da autuação que versa sobre o PRL20, a fiscalização apontou um ajuste de R\$ 120.065,05.

Entretanto, a utilização, pela fiscalização, do método PRL20 não é a mais adequada para o caso em questão, visto que há outro método – o PIC – mais favorável à impugnante.

Durante a fase de fiscalização, a impugnante procurou demonstrar para a autoridade fiscal que o melhor método aplicável ao caso seria o PIC, apresentando, para tanto, planilhas de similaridade entre os itens sujeitos à sistemática dos preços de transferência e aqueles adquiridos no mercado interno ou importados de pessoas não vinculadas.

A autoridade fiscal, no entanto, não aceitou tal método, rejeitando as planilhas de similaridade, motivo pelo qual efetuou os cálculos segundo o PRL20 (doc. 12).

Os itens em questão são os relacionados na tabela de fls. 483/484 (doc. 13), que aponta o valor total do ajuste que deveria ser considerado, com a utilização do método PIC na apuração do preço-parâmetro (R\$ 2.092,44), mais favorável à contribuinte.

Por todo o exposto, há que se cancelar a exigência fiscal calculada segundo o método PRL20. Caso assim não se entenda, deve o cálculo da fiscalização ser refeito, substituindo-se o método PRL20 (ajuste de R\$ 120.065,05) pelo PIC (ajuste de R\$ 2.092,44).

Em razão da quantidade de itens que foram avaliados indevidamente pelo método PRL20, não foi possível, para todos eles, reunir, ainda, os documentos que comprovam a similaridade (laudo técnico) e as aquisições, no período abrangido pelo Auto de Infração, dos itens similares (notas fiscais, DIs e comprovantes de importação).

Tais documentos comprobatórios serão carreados aos autos antes do julgamento, devendo ser levados em conta na decisão a ser proferida, em atendimento ao princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo.

DAS CONCLUSÕES E DO PEDIDO

A impugnante sintetiza suas razões de defesa às fls. 485/486 e requer que:

- a) seja reconhecida a ilegalidade e inconstitucionalidade da IN SRF nº 243/2002, sendo, portanto válido o cálculo da impugnante para o método PRL60, cancelando-se a exigência correspondente;
- b) seja reconhecida a imprestabilidade do cálculo fiscal para o método da PRL60 (que não expurgou as parcelas de matéria prima adquirida no mercado interno ou importada de pessoa jurídica não vinculada) e declarada nula a exigência fiscal ou recalculados os ajustes;
- c) seja desconsiderado o método PRL60, aplicando-se o método PIC, mais favorável à contribuinte, para os itens relacionados na impugnação, cancelando-se a exigência ou recalculando os ajustes;
- d) seja considerada inválida a aplicação do método PRL20, aplicando-se o método PIC, mais favorável à contribuinte, para os itens relacionados na impugnação, cancelando-se a exigência ou recalculando os ajustes.

Por fim, a impugnante protesta pela juntada posterior de novos documentos, em homenagem ao princípio a verdade material.

RELAÇÃO DE DOCUMENTOS

A contribuinte relaciona, às fls. 488/489, os documentos juntados com a impugnação.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a parcialmente procedente, cancelando parcela da exigência referente ao método PRL 60 em razão de erros nas quantidades consideradas pela fiscalização. Houve interposição de recurso de ofício em relação ao tema.

O contribuinte foi intimado da decisão em 23 de junho de 2010 (fl. 836), apresentando recurso voluntário de fls. 838-885 em 22 de julho de 2010. Em resumo, reafirma os termos de sua impugnação, argumento que a IN SRF 243/2002 seria ilegal e requerendo a adoção de outros métodos para cálculo dos ajustes referentes ao preço de transferência, diferente daqueles indicados na DIPJ e adotados pela fiscalização na realização do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Em relação ao recurso voluntário, além de tempestivo, foram preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

No que diz respeito ao recurso de ofício, foi exonerada parcela do crédito tributário, a saber:

	Exigido (a)	Exonerado (a)	Mantido (a)
IRPJ	1.458.985,63	796.353,76	662.631,87
Multa IRPJ	1.094.239,22	597.265,32	496.973,90
CSLL	700.313,10	382.249,80	318.063,30
Multa CSLL	525.234,82	286.687,35	238.547,47
TOTAL	3.778.772,77	2.062.556,23	1.716.216,54

Conforme se observa, o valor de tributos e multas exonerado foi de R\$ 2.062.556,23. À época da interposição do recurso de ofício vigia a Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, que fixava o limite de R\$ 1.000.000,00 de tributos e multas exonerados para que houvesse interposição de recurso de ofício.

Contudo, considerando-se que para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos da Súmula CARF nº 103, é importante ressaltar que com a edição Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, o valor de tributo e encargos de multa exonerado a partir do qual se impõe a interposição de recurso de ofício foi elevado para R\$ 2.500.000,00.

Assim sendo, voto por não conhecer do recurso de ofício.

2 MÉRITO

Inicialmente, convém ressaltar que, tratando-se de exigências de IRPJ e CSLL com base nos mesmos dispositivos legais, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se integralmente à exigência de CSLL.

2.1 TRATADOS INTERNACIONAIS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

No que diz respeito na suposta colisão entre o disposto nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, e o conteúdo de tratados internacionais subscritos pelo Brasil, não assiste razão à recorrente.

Sobre o tema, recentemente a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento se pronunciou sobre a matéria. Peço vênias para transcrever os fundamentos do voto do Conselheiro Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira no acórdão 1402-002.814:

Em relação aos tratados internacionais apontados, não assiste razão ao contribuinte. Os tratados convivem harmonicamente com as normas de preços de transferência, via art. 9º (CMOCDE). A única questão que pode ser colocada em relação a tratados, que não é o caso, são as hipóteses de pessoas vinculada prevista no art. 23 que não se enquadram na redação do tratado. O desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão arm's length, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP, cumprindo com o requisito do tratado.

Esta c. Turma já apreciou a matéria em recente julgado que peço vênia para incorporar às minhas razões de decidir:

(...) Ocorre que os acordos então vigentes não definiram, nem limitaram, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas possibilitaram a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, os Acordos não prevêem a utilização de métodos de preço de transferência. No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas. Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com os suscitados acordos internacionais. (Proc. n. 10283.720642/201114 , Acórdão n.1402002.122 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Vale notar que há resposta Solução de Consulta sobre a matéria cuja transcrição se faz oportuna:

COSIT nº 6, de 23/11/2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length.

Do exposto não vejo como prosperar a pretensão da recorrente neste ponto na medida em que o tratado contra bitributação em absolutamente nada obsta a aplicação das regras de Preço de Transferência.

No mesmo sentido se decidiu no acórdão 1103-00.608 (sessão de 17/01/2012), de relatoria do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, cujo excerto de interesse de sua ementa reproduz-se a seguir:

[...]

TRATADOS INTERNACIONAIS – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O Brasil não adotou em seus tratados o previsto no art. 9º, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE, mas somente o § 1º dela. O preceito contido neste autoriza a aplicação de ajustes de preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre empresas associadas ou vinculadas situadas nos Estados contratantes, não for observado o arm's length price. Inexistência de ofensa ao art. 9º dos Tratados celebrados pelo Brasil.

Desse modo, rejeito a alegação da recorrente sobre a suposta contradição/colisão entre as normas brasileiras de preço de transferência e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação da renda.

2.2 INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO DURANTE A VIGÊNCIA DA IN SRF nº 38/97

Pois bem, sobre o tema, na vigência da IN SRF nº 243, de 2002, tenho opinião firmada a respeito da legalidade dessa norma complementar.

Entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (“§ 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*”).

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados. Há de se ter simetria na comparação.

O dispositivo legal em debate é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é óbvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

Como, evidentemente, a contribuinte considerou na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

No mesmo sentido pode-se citar precedente da extinta 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, no acórdão 105-1671, enfrentou a questão com propriedade:

[...] A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a

comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.

[...]

No que tange aos argumentos a respeito da nova redação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, nos termos da Lei nº 12.715, de 2012, comumente trazido ao debate, entendo que seu teor depõe contra a recorrente. Explico.

Em primeiro lugar, caso comumente adotado pelos recorrentes fosse adotada, os custos de frete e seguro suportados pelo importador somente seriam despesas dedutíveis em razão do disposto na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o alcance de tal dispositivo somente diria respeito à dedutibilidade de tais despesas. Ora, partindo-se de tal premissa, teríamos que concluir que a nova redação dada pela Lei nº 12.715/12 teria revogado a dedutibilidade das despesas com frete e seguro realizadas com pessoas não vinculadas nas operações de importações, uma vez que não mais comporão o cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro. Não me parece, portanto, a melhor interpretação a tese de que a antiga redação do dispositivo tivesse como objetivo tornar dedutíveis tais desembolsos.

Há de se encontrar outra interpretação ao enunciado em questão. Nesse sentido, entendo que a melhor exegese do dispositivo legal em tela coaduna-se com o disposto no § 4º do art. 4º da IN SRF 243/2002, ou seja: o custo de seguro e frete, bem como dos tributos incidentes na importação, à luz da redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, deveria ser incluído para fins de cálculo do preço praticado porque também estava contido na apuração do preço parâmetro. O objetivo da norma infralegal atacada era equalizar as bases comparativas, em nada desbordando do texto legal.

Retornando-se ao novo diploma legal, alguns outros comentários merecem ser feitos. Se por um lado o dispositivo passou a excluir do preço parâmetro as operações de frete e seguro contratadas com pessoas não vinculadas (e cujo ônus tenha sido do importador - FOB), por outro deixou evidente que nos casos de tais ônus não serem suportados diretamente pelo importador (CIF) os respectivos valores devem compor o preço praticado. Sem dúvida, a partir de 2013 (início de produção de efeitos da Lei nº 12.715/12), o grau de litigiosidade tende a diminuir.

Por outro lado, se é possível depreender que a nova redação pode alterar a exegese da anterior – por seu caráter, digamos, interpretativo -, não se pode desprezar que também pode se extrair que o novo texto legal inovou, passando a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2013. E pode-se enxergar ainda que há pontos interpretativos e pontos modificativos na norma. Assim, quem contratou com cláusula CIF pode enxergar que a Lei nº 12.715/12 aplica-se somente a partir de 2013; por outro lado, quem contratou com cláusula FOB dirá que a nova norma somente interpreta a norma anterior, traduzindo o espírito da *arm's length*. O Fisco, por sua vez, pode interpretar de maneira absolutamente inversa, entendendo que em relação à cláusula CIF o novo diploma foi interpretativo, mas no que tange à cláusula FOB aplicar-se-á somente a partir de 2013. O mesmo raciocínio aplica-se aos valores referentes aos tributos incidentes na importação e demais gastos aduaneiros. Portanto, o caráter de mitigação da litigiosidade Fisco-Contribuinte estampado na exposição de motivos da MP 563 possui muito mais caráter prospectivo que retrospectivo.

A meu ver, os pontos trazidos pela Lei nº 12.715, de 2012, revestem-se de caráter inovador no que tange à exclusão do preço praticado de algumas despesas. Se na

redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, constava que “*Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*”, o novo mandamento legal foi claro ao passar a permitir a exclusão da apuração do preço parâmetro dos valores de frete e seguro, de ônus do importador (FOB), quando contratados com pessoas não vinculadas e não localizadas em “paraísos fiscais”.

De outro ângulo, observa-se que manteve a inclusão de tais valores no preço praticado quando a importação se der com cláusula CIF, pois, quisesse alterar seu *quantum*, certamente o teria feito como o fez nos fretes e seguros contratados diretamente pela importadora com pessoas não vinculadas.

A questão da inovação fica ainda mais clara ao analisarmos o tratamento dos tributos incidentes na importação. Se na redação original do dispositivo em tela constava explicitamente que tais valores deveriam compor o preço praticado, o § 6º-A inserto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, passou a determinar a exclusão dos tributos incidentes na importação da composição do preço praticado. Tal alteração, indubitavelmente, não pode ser tachada de interpretativa, pois altera diametralmente o tratamento de tais valores, primeiro incluindo-os no preço praticado, e, posteriormente, excluindo-os de seu cálculo.

Diante do exposto, concluo que, para fins determinação do preço praticado, qualquer exclusão, inclusive dos valores de frete, seguro, tributos, deve ser expressamente autorizada pela legislação, tal qual trazido pela Lei nº 12.715, de 2012.

Contudo, no caso concreto, os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 1999, em cuja época vigia a IN SRF nº 38/97, cuja redação era distinta da contida na IN SRF nº 243/2002.

Sobre o tema, colaciono o decidido no acórdão 9101-002.940, na sessão de 08 de junho de 2017, acórdão de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, transcrevendo excertos de interesse da ementa e do voto condutor do aresto:

Ementa:

IN SRF 38/97. INCIDÊNCIA AO CASO CONCRETO. INAPLICABILIDADE DA IN SRF 32/2001. ANTERIORIDADE.

Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º, da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

[...]

Voto condutor:

A Secretaria da Receita Federal enunciou instruções normativas sobre o tema.

A IN n. 38/97, estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

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, pelo 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.~~

§ 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, será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 6º, o § 10 do art. 12 e o art. 13. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 113, de 19 de dezembro de 2000)

§ 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.

§ 3º 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 por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 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. [grifos do apostos no acórdão]

Assim, como se pode observar, a IN 38/97 expressamente indicou uma **opção**: poderia o contribuinte optar pela inclusão ou não do frete, seguro e tributos de importação na composição do preço praticado, a ser comparado com o preço parâmetro.

Embora a interpretação do art. 18 da Lei n. 9.430/96 tenha se mostrado controvertida, é inegável que, na vigência da IN n. 38/97, as autoridades fiscais mostravam-se vinculadas ao reconhecimento do contribuinte não

incluir frete, seguro e tributos de importação na composição do preço praticado, a ser comparado com o preço parâmetro.

A referida IN 38/97 foi alterada pela IN 32, de 30.03.2001, que dispôs:

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 Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

A IN 32/2001, contudo, não pode ser aplicada ao caso concreto, que diz respeito ao próprio período de 2001. Ocorre que, ainda que a IN 32/2001 seja vocacionada a regular a Lei n. 9.430/96, é evidente que conferiu tratamento mais gravoso ao contribuinte, pois passou a exigir do contribuinte a inclusão de preços, seguros e tributos incidentes na importação, enquanto a IN 38/97 tratava tal inclusão como uma opção.

Assim, ao optar pela não inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro, o contribuinte agiu em conformidade não apenas com a IN n. 38/97 [...]

No mesmo sentido, em sessão realizada em 12 de setembro de 2011, no acórdão 9101-001.166, de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias, assim consta em sua ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO - A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Acompanhando, então, esses argumentos transcritos que embasaram parte das razões de decidir de ambos os precedentes citados, tratando-se de fatos geradores ocorridos no ano de 1999, portanto sob a égide da IN SRF nº 38/97, creio que os princípios que regem a

Administração Pública impõem a adoção do disposto nas normas complementares vigentes à época dos fatos geradores.

Nesse mesmo sentido, a própria Lei nº 9.784, de 1999¹, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, determina que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica, vedando a aplicação retroativa de nova interpretação.

A esse respeito, em situação semelhante à ora analisada, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se pronunciou no sentido de fazer prevalecer a orientação contida em normas complementares expedidas pela Administração Tributária, aplicando-se novel interpretação somente com efeitos *ex nunc*. A esse respeito, em razão da importância do entendimento da PGFN sobre o tema, peço vênua para transcrever excerto substancial do Parecer PGFN/CAT nº 1285/2008:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007. Instrução Normativa RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007. Fixação de Alcance no Tempo. Regra do Tempus Regit Actus. Estabelecimentos Hospitalares. Percentuais Diferenciados de Presunção para Fins de Fixação de Imposto de Renda. Princípio da Boa-Fé. Princípio da Segurança Jurídica. Eficácia Preclusiva da Decisão Administrativa Favorável ao Contribuinte.

29. A linha de entendimento é definitivamente fechada com os atos normativos cujo alcance temporal aqui se define, viz., os já citados Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007. Cabe, porém, analisar quais os efeitos dos referidos documentos no que se refere à aplicação dessas regras no tempo.

30. São duas as linhas interpretativas que o momento sugere. Cuida-se dos efeitos temporais dos atos jurídicos. Preocupa-se com referenciais de boa-fé da Administração, bem como de segurança jurídica. Pretende-se a consensualidade, busca-se incansavelmente a segurança jurídica, tomando-se esta última como aquele valor proporcionado por "(...) instituições que garantem previsibilidade no emprego do poder" (Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 78). Vincula-se Administração e administrados, em regime de confiança; a este último não se pode penalizar, quando seguira orientação daquele primeiro. Fazê-lo é medida que potencializará a litigância.

31. Prioritariamente, a regra geral remete o intérprete à parêmia do tempus regit actum, isto é, em cada instante tributariamente alcançado aplica-se a disposição legal pertinente, bem como, para os efeitos do caso presente, o entendimento da Receita Federal, no momento específico, respeitando-se, bem entendido, decisões judiciais aplicáveis a fatos concretos. E do ponto de vista de interpretação de regra

¹ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

fiscal remete-se, com mais exatidão, para a mudança de critério exegeticó.

32. Concretamente, cuida-se de hipótese de aplicação do art. 146, do Código Tributário Nacional, que dispõe que “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. Há mudança de critério jurídico, por parte da Administração, circunstância justificativa de projeções concretas de feição ex-nunc.

33. Deve-se proteger e se estimular a boa-fé nas relações entre Administração e administrados. Colocando-se nos termos mais simples possíveis, não poderia a Administração projetar preteritamente novo entendimento, com prejuízo para quem, no passado, pautou negócios nos termos precisos das orientações administrativas, que então havia.

34. Junto à legalidade absoluta, busca-se um fair play, um jogo limpo, entre Fiscalização e fiscalizados, cuidando-se dos interesses do Fisco e dos contribuintes, que não são necessariamente antagônicos, na medida em que focalizados à luz do bem comum. Fide, sed cui, vide, confia, mas vê em quem, é advertência apropriada para o momento, no sentido de se fixar adequadamente a pauta de orientações apresentada pela Administração.

35. A boa-fé remete-nos à segurança jurídica. Nos termos de conhecido excerto doutrinário:

“ Esta ‘segurança jurídica’ coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano. É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável, ou relativamente estável, o que permite vislumbrar com alguma previsibilidade o futura; e ela, pois, que enseja projetar e iniciar, conseqüentemente – e não aleatoriamente, ao mero sabor do acaso-, comportamento cujos frutos são esperáveis a médio e a longo prazo. Dita previsibilidade é, portanto, o que condiciona a ação humana. Esta é a normalidade das coisas. Bem por isso, o Direito, conquanto seja, como tudo o mais, uma constante mutação, para ajustar-se a novas realidades e para melhor satisfazer interesses públicos, manifesta e sempre manifestou, em épocas de normalidade, um compreensível empenho em efetuar suas inovações causando o menor trauma possível, a menor comoção, às relações jurídicas passadas que se perlongaram no tempo ou que dependem da superveniência de eventos futuros previstos” (Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 124-125).

36. Para outro autor clássico, “a ela [a segurança jurídica] está visceralmente ligada a exigência de maior estabilidade das situações jurídicas, mesmo daquelas que na origem apresentem vícios de ilegalidade. A segurança jurídica é geralmente caracterizada como uma das vigas mestras do Estado de Direito” (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 99).

37. Há outra passagem, de autoria de Professora Titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, que em passo que converge tematicamente para com o tema aqui avaliado, observou, como segue:

“A segurança jurídica tem muita relação com a idéia de respeito à boa-fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor das interpretações jurídicas variáveis no tempo” (Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Direito Administrativo, São Paulo: Atlas, 2008, p. 80).

38. *A matéria é presentemente objeto de lei. É que o art. 2º, caput, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, dispõe:*

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência”. (grifei) [grifos do original]*

39. *Segurança jurídica e boa-fé qualificam as instâncias interpretativas que a presente questão exige. Nesse sentido, boa-fé é locução de amplo uso no Direito Público. Especialmente, “a boa-fé não é elemento ou circunstância a ser considerada apenas no que diz respeito às relações de direito privado entre particulares, ou de direito penal; a consideração da boa ou má-fé, tanto do particular que se relaciona com a Administração Pública quanto do agente público que se relaciona com o administrado, é também essencial, configurando, sim, um princípio também de direito administrativo” (Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, Processo Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 103).*

40. *O Supremo Tribunal Federal tem sido muito rigoroso com os exatos contornos da segurança jurídica. Por exemplo, em outra circunstância, e em contexto de outra discussão, por ocasião do Mandado de Segurança nº 22.357-0-DF, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, ementou-se que:*

“ (...) 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente.

6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público”.

41. *Também em outra circunstância, e em outro contexto, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se a propósito da aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito; é o que se lê na ementa no mandado de segurança nº 24.268- 0-MG, relatado originariamente pela Ministra Ellen Gracie, com acórdão relatado pelo Ministro Gilmar Mendes. De igual modo, a segurança jurídica é vetor hermenêutico da questão de ordem em petição nº 2.900-3-RS.*

42. *E porque aplicável o art. 146 do CTN, deveria a Administração simplesmente verificar se o contribuinte recolheu no pretérito do modo exato como a própria Administração entendia que deveria ser feito. Tão-somente segue-se a compromisso anterior. Que deve ser cumprido.*

43. *E porque o quantum debeat originário já fora fixado pela própria Administração, o interessado que recolheu nos moldes preconizados não vislumbraria legitimidade em lançamentos suplementares, que decorrem de mudança de entendimento. Nesse sentido, que qualifica a boa-fé, é que a segunda hipótese emerge como solução que atenta para princípios e regras que regem a matéria. Indico, expressamente, o referido princípio, subsumido em regra, e refiro-me à parte final do inciso IV, do parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 1999.*

44. *A **segurança jurídica**, circunstância que enseja identificação principiológica e normativa, derivada e sublimada na concepção de **boa-fé**, justifica, no caso presente, que se atente para o comando do art. 146 do Código Tributário Nacional, de modo que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 2007, bem como a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, sejam aplicados em seus respectivos aspectos prospectivos de tempo, alcançando situações ocorridas com e após a necessária publicação e conseqüente divulgação dos referidos atos normativos.*

45. *Respeitam-se situações pretéritas consolidadas, nos termos de legislação e orientação anteriormente vigentes. Deve-se verificar, caso a caso, qual o instrumento legal aplicável, com o propósito de se definir a natureza do serviço hospitalar investigado.*

46. ***Tempus regit actum**, o tempo rege o ato, é regra seminal que informa o direito ocidental, centrado na racionalidade, na busca de eficiência. A matéria não era de entendimento pacífico, não há regra geral absoluta que se aplique, especialmente porque os Tribunais oscilaram, transitando de interpretação ampliativa em favor do contribuinte para exegese restritiva em prol do Fisco.*

47. *Ipsa facto, o Ato Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, operam-se ex-nunc, de modo prospectivo, não podendo suscitar surpresa no contribuinte, que no pretérito se comportara de acordo com a fórmula abraçada pela Administração.*

48. *O novo entendimento que a Administração Fiscal abraça qualifica modificação introduzida de ofício, identifica critério jurídico distinto, há lançamento (ainda que suplementar), circunstâncias que são alcançadas pelo primeiro fragmento da dicção do art. 146 do Código Tributário Nacional.*

49. *O superior cânone da boa-fé, ancorado na vedação de uso retroativo de norma tributária de maior imposição, síntese de uma segurança jurídica desejada por sociedade democrática, justificam que se respeite ao contribuinte que recolheu do modo como preconizado pela Administração. Por outro lado, o Ato Declaratório RFB nº 19, de 2007, e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, não autorizam que se defiram pretensões de restituição ou de repetição de indébito. Não é desse assunto que tratam, e nem se tem hipótese de eventual devolução.*

50. *Conclusivamente, os atos legais aqui estudados não alcançam situações jurídicas consolidadas. São dotados, sic et simpliciter, de efeitos prospectivos. Dada a necessidade de ação uniforme, adequado que a questão seja encaminhada ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda, para análise, ponderação e eventual outorga de efeitos vinculantes, pesadas as razões aqui lançadas. À consideração superior.*

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 23 de junho de 2008.

ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Concordo. Encaminhe-se ao Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de junho de 2008.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de junho de 2008.

LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS
Procurador-Geral da Fazenda Nacional

Conforme se observa, a própria Administração Tributária entende que, havendo alteração de entendimento sobre determinado tema, em prejuízo ao contribuinte, a nova interpretação deve ser aplicada prospectivamente, ou seja, com efeitos *ex nunc*, não havendo que se falar em retroatividade de nova interpretação que venha a prejudicar o contribuinte que se comportou conforme entendimento da Administração vigente à época dos fatos geradores.

Nesse mesmo sentido, convém destacar o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

DOS EFEITOS DA CONSULTA

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

[...]

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada. [grifos nossos]

Ora, se uma decisão em processo de consulta, ainda que não formulada pelo contribuinte, lhe traz segurança suficiente para aplicar o entendimento da Administração Tributária sem que possa lhe ser exigido o tributo futuramente, não há como se imaginar não adotar o mesmo raciocínio para um ato (instrução normativa) dirigido absolutamente a todos os contribuintes.

Nesse contexto, a incidência da IN SRF nº 38/97 ao presente caso configura fundamento suficiente para o afastamento da parcela da exigência em questão.

2.3 UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20 NA VIGÊNCIA DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430, DE 1996

A respeito do tema, mais uma vez valho-me da atual jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sobre o tema, adoto como razões de decidir o os fundamentos do voto condutor (vencedor) do acórdão nº 9101-002.507, de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura, julgado na sessão de 12 de dezembro de 2016, transcrevendo-o a seguir, antecedido da ementa que interessa ao caso concreto:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430 DE 1996. BENS, SERVIÇOS OU DIREITOS APLICADOS À PRODUÇÃO. PREÇO DE REVENDA. RESTRIÇÃO INDEVIDA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

A previsão expressa da aplicação do PRL60 a bens importados aplicados à produção passou a vigorar apenas com a redação da Lei nº 9.959, de 2000 que alterou o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. O § 1º do art. 4º da IN SRF nº 38, de 1997 transbordou da sua competência normativa ao proibir a aplicação do PRL20 para bens submetidos à transformação para posterior revenda, vez que entrou em conflito com a redação original do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Voto Vencedor

Apesar da bem fundamentada exposição da ilustre relatora, peço vênia para divergir no mérito, a respeito da possibilidade de a pessoa jurídica adotar o PRL20, em momento no qual vigorava a redação original do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996:

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. (grifei) (...) [grifos do acórdão]

Entendeu a Fiscalização que a contribuinte não poderia ter adotado o PRL, em razão da vedação constante na IN SRF nº 38, de 1997, art. 4º, § 1º:

*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, pelo 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.** (grifei) [grifos do acórdão]*

No art. 6º, encontra-se o método PIC, e no 13, o método CPL.

Aduz a Contribuinte que, na época dos fatos, não havia vedação no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, para adoção do método PRL, e que a restrição imposta pela IN SRF nº 38, de 1997, art. 4º, § 1º, seria ilegal.

Entendo que assiste razão à Contribuinte.

De fato, a restrição imposta pela instrução normativa não encontra nenhum respaldo legal.

*O caput do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa claro que, **primeiro**, o legislador obrigou o contribuinte a apurar o preço de transferência obrigatoriamente mediante aplicação de um dos três métodos, PRL, PIC ou CPL, e **segundo**, que a escolha seria livre, sem restrições. Por outro lado, a instrução normativa em debate impôs restrição expressa quando o bem, serviço ou direito fosse para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na **produção** de outro bem, serviço ou direito.*

Fato é que, apesar de o PRL20 na redação original mencionar a margem de lucro sobre o preço de revenda, não implicou, necessariamente, em proibição a insumo que eventualmente poderia sofrer transformação e ser comercializado sob a forma de um outro produto. Em nenhum momento a redação deixou transparecer que o PRL20 seria apenas aplicável a insumo que fosse diretamente revendido no mercado interno sem nenhum processo de transformação.

Resta mais evidente a situação com a redação da Lei nº 9.959, de 2000, alterando o inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 2º A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"d) da margem de lucro de:

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, **na hipótese de bens importados aplicados à produção;***

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses." (NR) (Grifei)

*A redação dada ao PRL60 é clara: 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.***

*Ora, preço de revenda é **gênero**, aplicável a **espécie** insumo submetido a transformação e a **espécie** insumo não submetido a transformação. Na redação original do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, faziase referência ao **gênero**, e por consequência aplicou-se tratamento idêntico às espécies, vez que a lei não trouxe nenhuma distinção de espécie.*

Com a alteração promovida pela Lei nº 9.959, de 2000, passou-se a dispor sobre cada uma das espécies, e, por consequência, cada espécie passou a receber tratamento particular da legislação: ao insumo submetido a transformação aplica-se o PRL60, e ao insumo não submetido a transformação o PRL20.

O tema já foi debatido em outras oportunidades. Transcrevo excerto do voto vencedor proferido pelo ex-Conselheiro Caio Marcos Cândido, no Acórdão 10194.859, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Quanto à possibilidade de aplicação do método PRL (preço de revenda menos lucro), como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados a produção de outro bem, restringida pelo parágrafo 1º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, entendo (como já entendeu de forma unânime esta Câmara nos julgamentos dos recursos 137.936 e 134.780) ter a orientação administrativa exacerbado sua função regulamentadora, impondo restrição onde a lei de regência da matéria, lei nº 9.430/1996, não impôs. Tal conclusão se sustenta nas disposições do caput do artigo 18 da citada lei combinado com o conteúdo do seu parágrafo 4º, que prevêem a existência de três métodos: de Preços Independentes Comparados (PIC), do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Custo de Produção mais Lucro (CPL) e a possibilidade de livre escolha pelo contribuinte daquele, dentre eles, que lhe for mais favorável. Restringir onde a lei não o fez, impondo ônus tributário ao contribuinte é causa de ilegalidade da regra restritiva, no caso da IN nº 38/1997 (artigo 4º, parágrafo 1º), o que implica o afastamento de seus efeitos.

*Portanto, a espécie "bens importados aplicados à produção" passou a receber tratamento específico apenas com a redação da Lei nº 9.959, de 2000, no qual se passou a adotar a margem de lucro de 60% sobre o preço de revenda. Antes disso, **não havia nenhuma restrição para que, no caso de bens importados aplicados à produção, pudesse ser utilizado método PRL**.*

Enfim, resta prejudicada apreciação sobre a outra matéria, se haveria ou não produção de um novo bem, vez que, diante da ilegalidade da instrução normativa, restou afastada por completo a infração fiscal.

Logo, improcede a exigência também em relação a esse ponto.

Processo nº 16327.001712/2004-35
Acórdão n.º **1301-003.035**

S1-C3T1
Fl. 1.657

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer do recurso de ofício e por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto