



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

Processo n° 16327.003187/2003-10
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9101-003.309 – 1ª Turma**
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A
PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

Não se conhece o recurso especial cujos paradigmas apresentados tratam de assuntos notadamente diversos do objeto do acórdão recorrido, impedindo o estabelecimento da divergência, diante da própria impossibilidade de comparação das decisões em questão.

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação aos juros sobre multa e, no mérito, o recurso perdeu seu objeto e o julgamento restou prejudicado.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Tratam-se de **Autos de Infração** (E-fls. 127 ss.) cientificados à contribuinte em 29.08.2003, para a exigência de IRPJ e CSLL relativos ao ano calendário de 1998, juntamente com juros de mora e multa proporcional de 75%, diante da acusação fiscal de não adições relacionadas a ajustes de preço de transferência, lavrados a partir do **Termo de Constatação e Verificação Fiscal** (E-fls. 81 ss.), transcrito em sua íntegra:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em ação fiscal realizada no contribuinte acima identificado, constatamos, no curso do trabalho, e em cumprimento ao programa cN3304, para o ano-base de 1998, o que segue:

I - DAS VERIFICAÇÕES EFETUADAS:

- 1. foram apuradas todas as importações efetuadas pelo contribuinte durante o ano-calendário de 1998;*
- 2. foram selecionados os produtos objeto de análise de preços de transferência;*
- 3. os seguintes critérios foram adotados para a apuração dos preços praticados - Pr. Prat., preços parâmetros - PP e apuração da base de cálculo do imposto:*
 - A - preços praticados:*
 - a. os dados constantes do Siscomex, nas planilhas de apuração, foram mantidos conforme apresentados no sistema, ou seja, em letras maiúsculas nos cabeçalhos das colunas, e com os termos separados por travessões;*
 - b. os dados calculados por esta fiscalização estão em letras minúsculas, nos cabeçalhos das colunas;*
 - c. o demonstrativo dos cálculos efetuados por esta fiscalização para efeitos de apuração dos preços praticados nos produtos analisados estão evidenciados nas próprias planilhas;*
 - d. tendo informado o contribuinte que os preços praticados nas importações não são afetados pelos prazos, não foram efetuados ajustes para os prazos concedidos;*
 - B -preço parâmetro:*
 - a. para os produtos para os quais o método utilizado foi o PRL, deduziu-se do valor total os descontos incondicionais concedidos (bonificações) e sobre o valor assim obtido calculou-se a margem de 20%;*
 - b. a fim de se obter o preço parâmetro, do valor total deduziu-se a margem, os descontos incondicionais concedidos e os impostos incidentes sobre vendas (ICMS, PIS e COFINS);*

- c. a fim de se obter o preço parâmetro unitário, dividiu-se o preço parâmetro pelo quantidade vendida;
- d. os totais assim calculados para cada Nota Fiscal (incluídas as devoluções) foram somadas, apurando-se assim o preço parâmetro unitário para o produto sob análise;
- e. para efeitos de apuração dos preços parâmetro no PRL, foram desconsideradas as vendas a Governo, considerando-se apenas as vendas efetuadas a empresas provadas;
- f. para os produtos para os quais o método utilizado foi o PIC, o critério adotado foi o de se utilizar o valor FOB unitário como preço parâmetro;**
- g. os importadores utilizados para efeitos de comparação são aqueles que efetuaram importações de partes não-vinculadas, e cujas operações de importação estão declaradas na DIRPJ;**
- h. cada importador está identificado por uma letra maiúscula (tais letras identificam os importadores de cada produto – princípio ativo - específico, ou seja, o importador “A” de determinado produto não é, necessariamente, o importador “A” de outro produto) **estando o nome e o CNPJ do mesmo em colunas ocultas da planilha, para eventual consulta.**
- C - apuração da base de cálculo do imposto:
- a. verificou-se o percentual da diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro, de acordo com a fórmula $\% = (\text{preço praticado} - \text{preço parâmetro}) / \text{preço parâmetro} \times 100,$
- b. para os produtos com percentual positivo superior a 5 apurou-se a diferença absoluta entre os mesmos, que se constitui no valor unitário do ajuste a ser efetuado;
- c. para os produtos sujeitos ao método do PIC, os cálculos para conversão do ajuste de US\$ para R\$ estão demonstrados nas próprias planilhas de importação, consistindo **no produto do ajuste unitário em US\$ pela taxa de câmbio na data da importação e da quantidade importada. Os totais assim obtidos, para cada uma das importações efetuadas durante o ano, foram somados e divididos pela quantidade total importada, obtendo-se, destarte, o valor do ajuste unitário em R\$;**
- d. para a obtenção da base de cálculo do imposto, **multiplicou-se o valor do ajuste unitário pelo total das vendas e outras movimentações, a qualquer título, informadas pelo contribuinte, menos o estoque inicial. As vendas e outras movimentações de estoque consideradas foram as informadas pelo contribuinte, tendo sido consideradas por esta fiscalização como fidedignas, e são as constantes das planilhas de movimentação de estoque, em anexo;**
- e. da base de cálculo apurada conforme acima, foram deduzidos os ajustes já efetuados pelo contribuinte em relação aos preços de transferência, apurando-se, então, a base imponible do ano sob análise;
- f. para os produtos que haviam sofrido ajustes de preços de transferência no ano-calendário de 1997, multiplicou-se o valor do ajuste então encontrado pelo estoque inicial, apurando-se, então, a base imponible do tributo remanescente de 1997;
- g. foram, então, somados os ajustes de preços de transferência referentes ao ano-base de 1998 com o saldo remanescente de 1997, encontrando-se, então, a base imponible total do tributo;

II - DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS:

- I. os produtos para os quais foram verificadas infrações às normas de preços de transferência estão identificados na planilha de resumo da fiscalização, anexa a este Termo;

2. a planilha acima evidencia diferenças de estoque (em si irrelevantes para efeitos de base imponible) decorrentes de informação incorreta nas respostas aos Termos de Intimação entregues. Tais diferenças estão identificadas nas planilhas de movimentação de estoque (preparadas pelo contribuinte);

3. para os produtos para os quais o método adotado foi o PRL, o preço parâmetro foi obtido das planilhas de vendas preparadas pelo contribuinte. As planilhas de vendas anexas apresentam apenas o resumo dos totais apurados por esta fiscalização;

4. conforme já mencionado, para os produtos analisados para os quais o contribuinte efetuou, os ajustes feitos pelo contribuinte foram considerados e estão identificados na referida planilha de resumo da fiscalização;

III - DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Em função das irregularidades acima constatadas, está sendo lavrado este ato Auto de Infração. Este Termo e as planilhas anexas fazem parte integrante do mesmo.

Entrega-se também ao contribuinte, neste ato, dois disquetes contendo a íntegra de todas as planilhas anexas a este Termo, para facilidade de conferência dos cálculos efetuados por esta fiscalização e para que o mesmo possa se certificar de terem sido consideradas todas as informações de vendas e movimentação dos estoques por ele fornecidos. Foram apagados, nas planilhas de preço parâmetro (importações de terceiros) dos produtos para os quais foi utilizado o método PIC, o nome e CNPJ dos importadores considerados.

E para constar e produzir os devidos efeitos legais, lavramos o presente Termo em três vias de igual teor e forma, que vai assinado por nós e pelo representante do contribuinte, com quem fica uma das vias para os devidos fins”.

A contribuinte apresentou **Impugnação Conjunta** (E-fl. 145 ss.) sustentando (i) a nulidade dos autos de infração, na medida em que (i.a), no que dizia respeito à CSLL, teriam sido lavrados sem que jamais tenha sido expedido o Mandado de Procedimento Fiscal; (i.b) careceriam de adequada motivação legal e fática, implicando cerceamento ao direito de defesa; e (i.c) decorreriam de levantamento mal-elaborado, de que teria resultado a apuração de preços parâmetro completamente distorcidos e conseqüentemente a apuração de crédito tributário que não seria líquido, nem certo.

Prossegue, alegando que ainda que não fossem nulos, (ii) nos termos da Lei n. 9.430/96, possuía ela o direito de apurar o preço de transferência pelo método PRL, de modo que as adições já efetuadas estariam em perfeita consonância com a legislação relativa ao preço de transferência, além de que (iii) as operações de importação de terceiros utilizadas pela fiscalização como parâmetro não seriam comparáveis às suas.

Por fim, reforça a contribuinte que (iv) jamais poderiam ser exigidos multa de 75% e juros de mora, conquanto não caberia ser penalizada por não ter apurado o preço de transferência pelo método PIC, já que não tinha como ter acesso aos dados necessários para tanto, o que seria evidenciado pelo fato de que a fiscalização só pôde apurar o preço parâmetro por aquele método em razão de informações obtidas de sua base de dados junto ao Siscomex; (v) impetrou o mandado de segurança nº 2001.61.00.032246-0 visando assegurar seu direito de calcular e recolher o imposto de renda devido relativo ao

ano-base de 1997 sem adicionar à sua base de cálculo o valor da CSL devida, tendo sido concedida a segurança por sentença, de modo que o lançamento deveria ter sido feito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativamente ao valor do IRPJ correspondente à dedução da CSL lançada, e sem qualquer acréscimo a título de multa ou juros; e (vi) em qualquer hipótese, os juros de mora, se devidos fossem, não poderiam ter sido calculados com base na taxa SELIC, que não seria índice adequado para tanto.

Na sequência, a **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo** identificou a necessidade de esclarecimentos para a instrução do processo e determinou a realização de diligência pela DEAIN/SP (E-fl. 513 ss.), para que restassem respondidos por meio de relatório conclusivo os seguintes pontos:

“DOS AJUSTES DECORRENTES DA APLICAÇÃO DO MÉTODO PIC

a) informar e justificar (dando o fundamento legal) o critério utilizado na determinação de quais produtos deveriam ter seu preço de transferência calculado conforme o método PIC e quais o seriam pelo método PRL;

b) comprovar o período pesquisado, a similaridade dos produtos e os preços utilizados na obtenção do preço-parâmetro, juntando aos autos provas documentais;

c) indicar, para cada planilha que serviu de base para a autuação, as fórmulas utilizadas para o cálculo de cada coluna;

d) manifestar-se acerca das seguintes alegações da contribuinte:

- o fiscal autuante em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela impugnante em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor. Em lugar disso, presumiu: que o custo unitário registrado pela impugnante em conta de resultado corresponderia exatamente ao valor FOB constante da DI, convertido em Reais pela taxa de câmbio da data da importação; e que todas as baixas do estoque do princípio ativo teriam ensejado a contabilização do custo correspondente. No que tange à taxa de câmbio utilizada, é princípio geral de contabilidade que o custo de matérias-primas importadas deve ser contabilizado pela taxa de câmbio da data da entrada do produto no estabelecimento do adquirente. Não se tratando no caso de insumos perfeitamente identificáveis no produto final, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada. A baixa de um determinado insumo para a produção não dá origem ao lançamento do custo respectivo em conta de resultado, o que só ocorrerá após o término do processo de industrialização e quando da baixa do estoque do produto final acabado por força de sua venda. O simples exame do estoque do produto acabado Rocefin em 31/12/1997 e 31/12/1998 bem evidencia que parte substancial do princípio ativo Ceftriaxona baixado do estoque ao longo ano não resultou em saídas ocorridas naquele mesmo ano, e, portanto, não deu origem ao suposto custo deduzido a maior; o não foi abatido valor algum a título de “ajustes do contribuinte”, relativamente ao produto 5-Fosfato Sódico de Vitamina B2, muito embora tal ajuste tenha sido efetuado e informado à fiscalização;

- no que diz respeito à CEFTRIAXONA se verificam várias discrepâncias, tais como: foram consideradas importações efetuadas por empresas vinculadas (importador E, “cd_vinc_impo_expo”=2); há importações de um mesmo

fornecedor estrangeiro (MADEX e AMINEX) com preços que variam de R\$ 700,00 a R\$ 2.150,00 e de R\$ 597,28 a R\$ 2.147,35, inclusive com grandes oscilações para um mesmo importador ("B" e "C"); e foram consideradas tanto importações realizadas para consumo (código 1) como para revenda (código 2), quando todas as importações realizadas pela impugnante foram para consumo. Além disso, enquanto o preço praticado pela impugnante em 1998 foi ligeiramente superior àquele praticado em 1997, o preço parâmetro apurado pela fiscalização em 1998 (R\$ 1.132,75) foi muito inferior ao de 1997 (R\$ 2.061,99), sem qualquer justificativa;

ø as condições de negociação nas importações efetuadas pela impugnante e pelos terceiros importadores não são idênticas, tais como: códigos INCOTERMS, modalidade de pagamento, países do fabricante e exportador, classificação fiscal do insumo importado.

DOS AJUSTES DECORRENTES DA APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL

Manifestar-se acerca das seguintes alegações da contribuinte, quanto aos produtos para os quais a fiscalização manteve a apuração por meio do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro):

a) ao apurar o preço praticado pela impugnante relativamente aos produtos em que admitia a utilização do método PRL, o fiscal atuante adicionou ao valor FOB um valor relativo a Imposto de Importação (II), quando é certo que em razão da inexistência de similar nacional as importações dos produtos HIVID, INVIRASE e VIRACEPT foram efetuadas com isenção de imposto de importação, IPI e ICMS;

b) a fiscalização não poderia incluir as despesas com frete, seguro e II no preço praticado, para efeito de comparação com o preço-parâmetro, uma vez que tais despesas são sempre dedutíveis (nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97), são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre importador e exportador.

DO MANDADO DE SEGURANÇA

Manifestar-se acerca do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.032246-0, impetrado pela contribuinte (fls. 475 a 507), e da alegação de que o lançamento deveria ter sido feito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente à dedução da CSLL lançada da base de cálculo do IRPJ, e sem qualquer acréscimo a título de multa (artigo 63 da Lei nº 9.430/96) ou juros.

Se entender que parte do crédito tributário deveria ter sido lançada com sua exigibilidade suspensa, demonstrar qual o montante que estaria suspenso e qual o que poderia ser exigido de imediato.

Deverá ser emitido, por parte do Auditor Fiscal atuante, RELATÓRIO CONCLUSIVO."

O referido **relatório** (E-fls. 519 ss.) foi apresentado e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo compreendeu que as providências abaixo não foram atendidas, propondo o encaminhamento à DEAIN (E-fls. 556 ss.):

"Senhor Presidente da 2ª Turma,

O presente processo foi baixado em diligência em 11/12/2003 (fls. 509 a 514).

Em 11/02/2004, foi apresentado pelo Auditor Fiscal atuante, "Relatório Conclusivo" (fls. 515 a 550).

Dentre as providências solicitadas no pedido de diligência constavam:

"DOS AJUSTES DECORRENTES DA APLICAÇÃO DO MÉTODO PIC

b) comprovar o período pesquisado, a similaridade dos produtos e os preços

utilizados na obtenção do preço-parâmetro, juntando aos autos provas documentais” (Grifei).

"Encerrada a instrução processual deverá ser intimada a empresa interessada para se manifestar no prazo de dez dias, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (DOU 1º/2/1999), antes da devolução do processo para julgamento."

Do trabalho efetuado pela fiscalização, verifica-se que as providências acima mencionadas não foram observadas, de modo que, para a devida instrução deste processo, proponho que seja encaminhado à Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN/SÃO PAULO), para as seguintes providências:

a) Considerando o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235 de 06/05/1972 (PAF) com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748 de 09/12/1993: “A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.” (grifei), anexar ao processo a documentação na qual a fiscalização se baseou para efetuar os ajustes decorrentes da aplicação do método PIC, tomando o cuidado de requerer autorização dos contribuintes envolvidos para anexar tais documentos, com o intuito de não se violar o sigilo fiscal.

b) intimar a empresa interessada para se manifestar no prazo de dez dias, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (DOU 1º/12/1999).”

Mais à frente, a contribuinte protocolizou **petição** requerendo que fosse intimada da diligência (E-fls. 568 ss.) e apresentou sua **manifestação** (E-fls. 572 ss.) salientando a forma desrespeitosa com que elaborado o relatório da fiscalização, sem que também tenha respondido efetivamente aos quesitos formulados, deixando manifesta a nulidade do auto de infração lavrado, como buscou demonstrar.

A **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo**, então, proferiu o **acórdão n. 7.876** (E-fls. 608 ss.), julgando parcialmente procedente a impugnação, excluindo a parcela do PIC por ausência da correta comprovação e o imposto de importação relacionado a alguns produtos, com revela a ementa abaixo:

“Assunto: Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1998

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ILÍCITO.

Exonera-se a exigência relativa a ajustes segundo o método PIC, consubstanciada em Auto de Infração não instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Comprovada a isenção do imposto de importação, exonera-se parte da exigência.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Suspensa a exigibilidade da CSLL exigida no Auto de Infração impugnado, descabe a sua dedução na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

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

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL). DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento procedente em parte.”

A contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 650 ss.) com as razões sintetizados pelo relatório do acórdão recorrido:

“Com relação à matéria sujeita à revisão de ofício, a contribuinte requereu a confirmação do acórdão recorrido por seus próprios argumentos, observando-se, ainda, os argumentos constantes em sua impugnação.

Quanto às demais matérias, ratificou suas alegações de que foram desconsiderados os custos efetivamente deduzidos do lucro líquido. Acrescentou que houve desrespeito à IN SRFB no. 138/97, uma vez que o preço parâmetro deve ser comparado com aquele registrado em custos, computado na conta de resultado, e não com aquele registrado no ativo.

Afirmou que o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, de modo que o custo computado em conta de resultado relativamente às vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, por estar afetado por aquele valor inicial.

Considerando que a contribuinte possui estoque em 31.12.1998, afirmou ser evidente que a contribuinte efetuou importações no ano de 1998 que não deram origem a vendas. Em decorrência, não poderia ser apurado o ajuste unitário com base em média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas naquele ano, como pretendeu a fiscalização, sob pena de majorar o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações.

A contribuinte reiterou seu entendimento quanto à impossibilidade da inclusão de despesas com frete, seguro e imposto de importação no preço praticado para efeito de comparação com o preço parâmetro, uma vez que tais despesas são sempre dedutíveis.

Acrescentou que a restrição constante no capuz do art. 18 da Lei no 9.430/96 aplica-se somente aos valores pagos a pessoas ligadas, de modo que as despesas com frete, seguro e imposto de importação serão sempre dedutíveis. A comparação a ser efetuada deve ocorrer sempre entre o preço parâmetro apurado pelo PRL e aquele pago pelo importador empresa ligada, uma vez que os valores relativos ao frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre o importador e o exportador. Ademais, afirmou que a IN SRFB no 38/97 facultava o contribuinte incluir ou

não o frete, seguro e os tributos no cálculo do preço praticado, passando a ser obrigatória tal inclusão somente com a edição da IN SRFB 32/2001, não aplicável ao caso concreto.

Ratificou as alegções o quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente à dedução da CSL lançada na base de cálculo do IRPJ, por força de sentença judicial proferida nos autos do mandado de segurança no. 200.03.99.006097-6.

Por fim, contestou a aplicação dos juros à taxa Selic, e a sua incidência sobre a multa de ofício.”

A parte do lançamento que já havia sido cancelada em primeira instância manteve-se com a negativa de provimento ao recurso de ofício pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, no **acórdão n. 101-96.915** (E-fls. 808 ss.), que também deu provimento parcial ao recurso voluntário, como revela a sua ementa:

“PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÃO - PRL - O contribuinte poderá deduzir o custo dos bens na determinação do lucro real até o valor que não exceda o preço determinado por um dos métodos previstos na legislação.

À fiscalização caberá a revisão dos cálculos efetuados pelo sujeito passivo, não sendo possível impugnar o método adotado pela contribuinte, se este não lhe era vedado. PRL - APURAÇÃO DO PREÇO - Na apuração do preço pelo método PRL, o contribuinte deverá deduzir do preço de revenda os impostos devidos na importação (ICMS, PIS, COFINS), diminuir a margem de lucro prevista na legislação e, posteriormente, adicionar os valores correspondentes ao frete, seguro e imposto de importação, chegando ao preço parâmetro, devendo igual procedimento ser seguido pela fiscalização.

AÇÃO JUDICIAL - OBSERVÂNCIA DE LIMITE DA DECISÃO JUDICIAL - Se a sentença judicial concede a segurança apenas para assegurar o direito à compensação de créditos de IRPJ, e não se manifesta sobre o direito à dedução da CSL da base de cálculo do IRPJ. O que foi concedido é o direito à compensação. Em que pese a decisão reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9316/96, seu dispositivo não assegura, à contribuinte, o direito de deduzir a CSL da base de cálculo do IRPJ.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA. Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, não incidem juros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício proporcional, vencidos os Conselheiro José Ricardo da Silva que dava provimento integral e os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte filho (Relator) e Antonio Praga que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto a não incidência de juros sobre a multa de ofício o Conselheiro João Carlos de Lima Junior, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.”

Em face do acórdão recorrido, inicialmente, a Fazenda Nacional interpôs **recurso especial** (E-fls. 833 ss.), com os respectivos paradigmas, questionando (i) a

utilização do método PLR para ajustes dos preços dos produtos importados, razão pela qual a fiscalização teria adotado o PIC (Acórdãos n. 105-16711 e 105-17077), bem como (ii) o afastamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício (Acórdão n. 101-96.177).

À primeira parte do recurso, o **despacho de admissibilidade** (E-fls. 879 ss.) deu seguimento por verificação de divergência e, à segunda, por contrariedade à lei.

Por sua vez, a contribuinte opôs **Embargos de Declaração** (E-fls. 960 ss.), apontando as omissões e contradições a seguir descritas:

"I - DAS OMISSÕES QUANTO À DECISÃO PROFERIDA NO RECURSO DE OFÍCIO

A C. 10ª Turma da DRJ/SPI, ao julgar parcialmente procedente a impugnação apresentada pela ora Embargante, considerou improcedente a autuação, no que tange à tributação relativa à apuração de ajustes decorrentes do preço de transferência segundo o método PIC tendo sido, nessa parte, assim ementada:

(...)

No caso, a omissão pode ser constatada "data máxima vênia" mediante a mera comparação entre o teor do voto do i. Relator do v. acórdão embargado e seu relatório, no qual assim foi sintetizada a decisão proferida pela DRJ (...)

Como visto, fica claro do próprio relatório do v. acórdão embargado que a decisão da DRJ cancelou a exigência em questão por quatro fundamentos, a saber:

(i) falta de juntada aos autos por parte da autoridade fiscal das provas que fundamentaram o lançamento;

(ii) falta de juntada aos autos por parte da autoridade fiscal das pesquisas ao SISCOMEX e ao sítio eletrônico da ANVISA;

(iii) ainda que tivessem sido apresentadas, as pesquisas ao SISCOMEX e ao sítio eletrônico da ANVISA não seriam suficientes à correta apuração dos preços de transferência segundo o método PIC, e, por fim;

(iv) impossibilidade do lançamento exclusivamente com base nas pesquisas ao SISCOMEX e ao sítio eletrônico da ANVISA. [...]

Vale ressaltar que ao interpor seu recurso voluntário às fls. 03 a 07 preliminarmente salientou a Embargante que "no que tange ao recurso de ofício, a r. decisão recorrida merece ser confirmada não só por seus próprios fundamentos mas também e principalmente pelas razões expostas na manifestação da autuada a propósito das duas diligências determinadas pela 10ª Turma da DRJ/SPOI (fls. 568/596)", inclusive referindo outras decisões em casos idênticos, tanto da DRJ como do Conselho de Contribuintes [...].

Não obstante, sobre tal matéria o voto do i. relator do v. acórdão embargado limitou-se a afirmar, "verbis":

(...)

Ao assim ter redigido seu voto, o i. relator do v. acórdão recorrido "data vênia" incorreu em dupla omissão.

Primeiramente, foi omisso o v. acórdão recorrido por não ter o i. relator retratado em seu voto a manifestação do colegiado a respeito da matéria, sendo certo que na sessão de julgamento, à qual estava presente e realizou sustentação oral o signatário dos presentes embargos, todos os argumentos utilizados pela DRJ para cancelar o lançamento foram examinados e acolhidos pelos membros da câmara, e não só aquele mencionado pelo i. relator para confirmar a decisão

de primeira instância.

Além disso, foi também omissa o v. acórdão por não ter se manifestado a respeito das quatro razões adotadas pela DRJ para cancelar o lançamento, sendo necessário que conste do acórdão a decisão do colegiado quanto às razões de decidir da DRJ.

(...)

II - DAS OMISSÕES E CONTRADIÇÕES QUANTO À DECISÃO PROFERIDA NO RECURSO VOLUNTÁRIO

II.1 - QUANTO AOS VÍCIOS RELATIVOS AOS AJUSTES DETERMINADOS PELO ARTIGO 18 DA LEI Nº 9.430/96

A esse respeito, demonstrou a ora Embargante em seu recurso voluntário que são duas as operações que devem ser feitas pelo contribuinte (e pela fiscalização) para realizar os ajustes determinados pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96:

Primeiramente, deve comparar o preço pago pelos bens adquiridos de pessoa vinculada constante dos documentos de aquisição (dado fático - "A") com o preço parâmetro apurado segundo um dos critérios legais (dado a ser apurado - "B").

Num segundo momento, e sempre que o preço pago ("A") superar o preço parâmetro ("B") em mais de 5% deverá adicionar ao lucro líquido a parcela dos custos (dado fático - "C") que exceder àquele limite máximo (dado apurado - "B").

Realmente, embora o "teste" quanto à observância do limite máximo do custo dedutível seja feito comparando-se o preço parâmetro apurado ("B") com o preço constante dos documentos de aquisição ("A"), à toda evidência a adição ao lucro real só pode se dar relativamente à parcela do custo efetivamente deduzida ("C") que exceda àquele preço parâmetro ("B"). Isto porque, para efeitos tributários, o fato de o preço constante de determinado documento de aquisição ser R\$ 100,00 ("A") é absolutamente irrelevante se o valor deduzido como custo houver sido de apenas R\$ 50,00 ("C").

Nesta hipótese, se o preço parâmetro apurado for de R\$ 60,00, superior portanto ao custo deduzido, obviamente não haveria sentido algum em se exigir uma adição de R\$ 40,00.

Vale ressaltar que em seu recurso voluntário, não se limitou a ora Embargante a apontar a possibilidade teórica de que estivesse incorreto o lançamento, mas sim demonstrou concretamente que isto de fato ocorreu, "verbis":

(...)

Ante tal alegação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido, "verbis":

(...)

Inicialmente, cabe salientar que ao afirmar que "o fato da contribuinte deduzir como custo valor inferior ao preço parâmetro não exige o sujeito passivo da obrigação de adicionar ao lucro líquido as despesas que excedem o limite apurado pelo PRL", o v. acórdão recorrido "data máxima vênua" incorreu em manifesta contradição, já que a hipótese tratada, qual seja, a dedução como custo de valor inferior ao preço parâmetro, é por definição incompatível a possibilidade da existência de despesas que excedam o limite em questão, que evidentemente só existiria caso se deduzisse como custo valor superior ao preço parâmetro.

Além disso, tal contradição resultou, ademais, em omissão, já que, tendo o argumento trazido pela ora Embargante em seu recurso voluntário sido supostamente "superado" com base na conclusão contraditória acima reproduzida, deixou na verdade tal argumento de ser enfrentado pelo v. acórdão

recorrido, omissão esta que deve ser suprida nos presentes embargos sob pena de cerceamento do direito de defesa. [...]

II.2 - QUANTO À ADIÇÃO DAS DESPESAS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

A respeito de tal matéria, demonstrou a Embargante em seu recurso voluntário que a fiscalização não poderia incluir as despesas com frete, seguro e imposto de importação no preço praticado, para efeito de comparação com o preço parâmetro, uma vez que tais despesas, pagas a terceiros não relacionados e à própria União Federal, são sempre dedutíveis, nos termos expressos do parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e do art. 4º, § 4º da IN nº 38/97, tendo a tal respeito assim se manifestado o v. acórdão embargado, "verbis":

(...)

Com a devida vênia, o trecho acima não descreve com fidelidade o procedimento adotado pelo i. fiscal autuante, já que ele adicionou tais despesas de frete, seguro e imposto de importação não ao preço parâmetro mas sim ao preço praticado, falha esta que resultou em nova omissão pois por sua causa o argumento trazido pelo ora Embargante no recurso voluntário não foi enfrentado pelo v. acórdão embargado. [...]"

Passo seguinte, a contribuinte apresentou **contrarrazões** (E-fls. 974 ss.) ao recurso da Fazenda Nacional pugnando, primeiramente, o seu não conhecimento no que tange à utilização do método PLR na apuração do preço de transferência, uma vez que o acórdão recorrido teria sido proferido em 17.09.2008, ainda sob a égide do antigo regimento interno dos Conselhos de Contribuintes, que não admitia a possibilidade de interposição de recurso especial que desse provimento a recurso de ofício, conforme jurisprudência pacífica da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9101-00148).

Complementou afirmando que somente com a vigência da Portaria MF n. 446, de 27 de agosto de 2009, que introduziu o parágrafo 11º. ao artigo 67 do RICARF é que teria passado ser cabível a interposição de recurso especial de divergência contra decisão que negasse provimento a recurso de ofício e que, apesar de o recurso haver sido interposto apenas em 16.06.2011, aplicar-se-ia a legislação vigente no momento em que proferido o acórdão recorrido, conforme o artigo 4º. do RICARF.

Na eventualidade do conhecimento, requereu então o não provimento do recurso, diante da ausência de previsão legal de qualquer restrição à utilização dos métodos previstos, restando a opção do contribuinte condicionada apenas à possibilidade de seu uso em cada caso concreto a partir de considerações de fato, assim como o fez em relação à segunda matéria relacionada à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Também requereu que, na hipótese de provimento do recurso fazendário, com base exclusivamente na questão de direito sobre a escolha do método, os autos retornassem à instância *a quo* a fim de que ela se manifestasse quantos aos fatos que levaram à decisão da DRJ e não foram apreciados pelo turma baixa.

Os embargos de declaração não foram admitidos por **despacho** (E-fls. 997 ss.) que entendeu não estarem objetivamente demonstradas as omissões e contradições apontadas e inexistentes os vícios imputados ao acórdão recorrido, como demonstra a conclusão de cada item no exame realizado monocraticamente:

“Item 1: “As situações de omissão não estão apontadas objetivamente. Verifica-se que o voto condutor do acórdão embargado está fundamentado, observando que o inciso IX do art. 93 da Constituição Federal não exige que todas as alegações deduzidas estejam minuciosamente pormenorizadas. O fato de o voto condutor do acórdão embargado não pormenorizar a manifestação do colegiado a respeito da matéria na sua integralidade e nem explicitar as quatro razões adotadas pela DRJ para cancelar o lançamento não macula a decisão ali contida que está clara, explícita e congruente no seguinte sentido:

“[...] deve ser cancelada a exigência correspondente aos produtos Bromazepam, Fluoro Uracil Substância, 5 — Fosfato Sódico de Vitamina E e Ceftriaxona, apurados através do método PIC pela fiscalização, em face do erro na construção do lançamento, devendo, assim, ser negado provimento ao recurso de ofício.

Por conseguinte, houve expressa manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir.”

Item 2: “A situação de omissão não está apontada objetivamente. Houve expressa manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir.

Também a situação de contradição não está apontada objetivamente. No interior da própria decisão não restou caracterizado esse vício, ou seja, não ficou evidenciada a desconformidade interna da decisão jurisdicional.”

Item 3: “O acórdão embargado contém a motivação de maneira explícita, clara e congruente no sentido de que todos os produtos fiscalizados foram lançados pelo método do PRL com a devida inclusão, na apuração do preço parâmetro, dos valores de frete, seguro e imposto de importação, conforme se observa nas planilhas de fls. 87-120.

A situação de omissão não está apontada objetivamente. Houve expressa manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir.

Também a situação de contradição não está apontada objetivamente. No interior da própria decisão não restou caracterizado esse vício, ou seja, não ficou evidenciada a desconformidade interna da decisão jurisdicional.”

A contribuinte então interpôs **recurso especial** (E-fls. 1015 ss.) sustentando (i) vícios relativos aos ajustes determinados pelo artigo 18 da Lei n. 9.430/96, apresentando como paradigma o acórdão n. 1302-001.110, que teria julgado outro processo da mesma empresa, com idêntica situação fática, mas resultado oposto, e (ii) impossibilidade de inclusão de fretes e seguros no preço praticado, como decidido nos acórdãos n. 1102-001.238 e 9101-01.166.

O **despacho de admissibilidade** (E-fls. 1201 ss.) deu seguimento ao recurso, considerando, com relação à primeira matéria, que enquanto a decisão recorrida teria entendido que, de acordo com o § 7º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, a parcela dos custos excedentes a ser adicionada corresponderia àquela constante nos documentos de importação ou de aquisição, o acórdão paradigma haveria decidido, de modo diametralmente oposto, que a parcela dos custos excedentes a ser adicionada corresponderia àquela computada em resultado, além de fazer expressa alusão ao presente processo. Já no que se refere à segunda matéria, a decisão recorrida teria considerado cabível a inclusão do frete, seguro e tributos no âmbito do PRL, decidindo os paradigmas de modo contrário.

Por sua vez, a Fazenda Nacional ofereceu **contrarrrazões** (E-fls. 1170 ss.), partindo de considerações gerais sobre os preços de transferência e a Lei n. 9.430/96, para depois se posicionar sobre os vícios relativos aos ajustes determinados pelo seu artigo 18, assim concluindo:

“Não se pode acatar o argumento de que o procedimento é ilegal por não acompanhar a dinâmica de valoração do estoque do contribuinte ora recorrente, pois isso não é exigido pela Lei. O ajuste legal se dá sobre o cálculo do lucro real e não sobre a avaliação do estoque. Em outras palavras, a escrituração relativa às mercadorias deve ficar intacta, exige-se apenas que a apuração do lucro real considere o efeito global, apurado no final do exercício, dos preços praticados em oposição ao princípio “arm’s length”. Para o cálculo do ajuste não é necessário saber o valor absoluto dos custos, mas apenas o efeito causado pela comparação entre preços praticados e preços parâmetros.

Ademais, não há evidência de que o procedimento adotado é prejudicial ao contribuinte ora recorrente. Pelo contrário, a tendência natural de elevação de preços faz com que o valor dos itens do estoque, calculado pela média ponderada, tenda a sofrer uma elevação no decorrer do exercício, devido às novas entradas. Assim, o procedimento adotado pela fiscalização, ao expurgar o saldo inicial do estoque para calcular o preço praticado, tende a encontrar um valor maior do que aquele encontrado pelo método sugerido pelo contribuinte. Ou seja, a eventual diferença causada pelo emprego de métodos diferentes tende a beneficiar o contribuinte.”

Após disso, tratou da questão das despesas com frete, tributo e seguro, no sentido de que a interpretação construída pela contribuinte esvaziaria o parágrafo 6º. do artigo 18 da Lei n. 9430.96, enquanto o veria como regra de exceção ao regime proposto; desconsideraria a ideia de comparabilidade e ignoraria que os valores continuam dedutíveis, pelas razões recortadas para uma síntese a seguir:

“Em primeiro lugar, essa interpretação esvazia por completo o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430, transformando-o numa redundância no ordenamento jurídico. Isso porque, muito antes da Lei nº 9.430/96, a dedutibilidade dos custos relativos a frete, seguro e tributos incidentes na importação era assegurada pela legislação tributária, nos termos do artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 289 do RIR/99). De fato, a regra sempre foi a dedutibilidade dessas parcelas,

razão pela qual não haveria qualquer necessidade de se garantir a sua dedução na disciplina normativa dos preços de transferência. Em suma: a dedutibilidade automática dos valores do frete, do seguro e do imposto de importação já estaria assegurada, independentemente da existência do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Além disso, a regra inserida no § 6º não tem o objetivo de excluir do controle dos preços de transferência as parcelas relativas ao frete, ao seguro e ao imposto de importação, em face do pagamento a partes independentes.

(...)

Na visão da Fazenda Nacional, por outro lado, o § 6º não se traduz numa regra inócua, limitada a repetir mandamentos expressos no sistema jurídico. Na realidade, trata-se de verdadeira exceção ao regime delimitado pelo caput do art. 18, no sentido de integrar ao custo da operação controlada os valores de frete, seguro e imposto de importação, ainda que decorrentes de transações com pessoas independentes. Em outras palavras, o § 6º impõe, excepcionalmente, que determinadas parcelas pagas a partes não vinculadas (e, portanto, insuscetíveis de manipulação) devem integrar o controle dos preços de transferência.

A segunda inconsistência na argumentação dos contribuintes reside na desconsideração da ideia de comparabilidade, traço essencial na sistemática dos preços de transferência. Como se sabe, o controle dos preços de transferência é efetivado através da comparação entre a transação realizada pelas partes associadas e uma transação de mercado, efetuada por partes independentes. Em linhas gerais, a comparação pode recair sobre os preços praticados nas respectivas operações, ou sobre as margens de lucro utilizadas pela empresa vinculada e por terceiro independente.

(...)

Logo, para viabilizar a comparação com o preço parâmetro influenciado pelos valores do frete, seguro e imposto de importação, é imprescindível que esses valores também integrem os custos constantes no documento de importação, ou seja, tais parcelas devem ser incluídas no preço praticado pelas partes associadas, sob pena da comparabilidade restar prejudicada.

(...)

Ressalte-se, no entanto, que a inclusão de frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado, para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo PRL, não implica qualquer limitação à dedutibilidade dessas parcelas, traduzindo-se em técnica de neutralização voltada para possibilitar a comparação entre grandezas equivalentes.

Como exposto, os valores de frete, seguro e imposto de importação repercutem no preço parâmetro calculado pelo PRL, majorando o limite de dedutibilidade do custo do bem importado. Em compensação, essas parcelas devem ser incluídas no preço praticado na transação controlada, com a finalidade de neutralizar o aumento correspondente no preço parâmetro. Note-se que a inclusão das parcelas no preço praticado simplesmente anula a majoração do preço parâmetro causada pela influência das mesmas parcelas. Por outro giro, o preço praticado é majorado na mesma proporção do aumento provocado no preço parâmetro pelos valores de frete, seguro e imposto de importação, com o escopo de assegurar a comparabilidade entre ambos.

Isso não significa, todavia, que a inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado implicaria uma “restrição na dedutibilidade” dessas parcelas.

É que o limite de dedutibilidade (o preço parâmetro) também é majorado em

valores correspondentes, em face da repercussão das mesmas parcelas no custo de aquisição e no preço de revenda do produto. Infere-se, portanto, que as despesas com frete, seguro e impostos incidentes sobre a importação são integralmente dedutíveis, na medida em que a inclusão no preço praticado tem como contrapartida o aumento proporcional do preço parâmetro.”

Passa-se, então, à apreciação dos recursos.

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Voltando-se ao caso concreto, e *partindo-se do recurso interposto pela Fazenda Nacional*, infere-se, objetivamente, faltar similitude ao objeto da decisão tomada no acórdão recorrido e nos dois paradigmas apresentados (acórdãos n. 105-16711 e 105-17077), quanto à primeira matéria apontada como divergente.

Retomando-se o acórdão recorrido, observa-se que o recurso de ofício foi julgado no presente processo exclusivamente com relação à escolha do método mais favorável, como demonstra o texto integral que lhe dizia respeito no acórdão recorrido:

“Os Recursos Voluntário e de Ofício preenchem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

O lançamento refere-se a adições supostamente devidas em relação a produtos importados pela contribuinte, com inflação ao preço de transferência.

Em relação aos produtos Bromazepam, Fluoro Uracil Substância, 5 - Fosfato Sódico de Vitamina E e Ceftriaxona, cujos preços de transferência foram apurados pela contribuinte pelo método PRL, a fiscalização apurou o preço de transferência pelo método PIC.

De acordo com o art. 18 da Lei nº 9.430/96, 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, serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado pelo Método dos Preços Independentes Comparados - PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro- PRL ou Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL. Observe-se que a legislação não estabelece qualquer restrição para a escolha do método de cálculo do preço parâmetro.

A lei determina que o cálculo deve ser feito por um dos métodos previstos, não havendo qualquer ressalva para o uso de qualquer deles, razão pela qual deve-se assegurar ao contribuinte o direito de utilizar qualquer dos métodos previstos na legislação, utilizando-se o que lhe for mais favorável.

A vedação constante na Instrução Normativa SRFB nº 38/1997, quanto à utilização de um método específico para apuração do preço parâmetro, inovou a matéria em relação à legislação de regência, em desrespeito ao princípio constitucional da legalidade. Por se tratar de matéria sujeita a mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia o ato nonnativo ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, constituindo-se verdadeira inovação em relação à lei de regência.

Nesse contexto, a contribuinte poderá deduzir o custo dos bens na determinação do lucro real até o valor que não exceda o preço determinado por um dos métodos previstos na legislação. À fiscalização caberá tão somente a revisão dos cálculos efetuados pelo sujeito passivo, não sendo possível impugnar o método adotado pela contribuinte.

Assim, considerando que não era vedada a utilização do PRL pela contribuinte, a fiscalização não poderia ter rejeitado liminarmente o cálculo feito segundo esse método pelo sujeito passivo, eivando o lançamento de vício material, por erro na construção do lançamento, em ofensa ao disposto no art. 142 do CTN.

Por essa razão, entendo que deve ser cancelada a exigência correspondente aos produtos Bromazepam, Fluoro Uracil Substância, 5 - Fosfato Sódico de Vitamina E e Ceftriaxona, apurados através do método PIC pela fiscalização, em face do erro na construção do lançamento, devendo, assim, ser negado provimento ao recurso de ofício.

No tocante ao Recurso Voluntário, quatro são os pontos a serem analisados.

(...)”

Ocorre que, não obstante o recurso especial da Fazenda Nacional tenha versado sobre a escolha do método mais favorável, os paradigmas que colacionou, como se vê logo de suas ementas, tratam da questão da inclusão de frete, tributo e seguro no PLR, tema que aliás foi tratado pelo acórdão recorrido, mas desfavoravelmente à contribuinte, razão pela qual inclusive foi parte de seu recurso especial e será julgado mais adiante. Leia-se:

Acórdão 105-16711

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA TRANSFERÊNCIA - METODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Por força do disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, 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. A não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PLR impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado”.

Acórdão 105-17077

“PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO.

A inclusão dos custos com frete, seguro e imposto de imposto na composição do custo não é faculdade do contribuinte importador que incorre em referidos gastos, mas obrigações decorrente do art. 18, parágrafo 6º da Lei nº 9.430/96. A IN nº 38/97 não possui o condão de afastar a obrigação disposta no art. 18, parágrafo 6º da Lei nº 9.430/96, pois com ela deve ser lida sistematicamente. Recurso de ofício e recurso voluntário negados.”

Da verificação das ementas dos acórdãos paradigmas, assim como do inteiro teor dos respectivos votos, não se localiza qualquer discussão acerca da escolha do método mais favorável – como escrito, única matéria a respeito no acórdão recorrido –, que foi veiculada pela Fazenda Nacional em seu recurso, mas sem relação com os paradigmas escolhidos, de modo que não se prestam a comprovar a divergência necessária ao conhecimento do recurso, simplesmente porque sequer tratam do mesmo assunto.

Adiciona-se a isso o fato de que, com relação ao primeiro paradigma, a Fazenda Nacional limitou-se a anexar a integralidade da ementa, que mesmo em seu texto completo, em nada coincide com o tema decidido pelo acórdão recorrido, o que significa que seu recurso carece, inevitavelmente, também do cotejo analítico exigido.

Assim sendo, não há como se conhecer o recurso especial da Fazenda Nacional no que diz respeito à primeira matéria apresentada. Afinal, na hipótese de ser conhecido, pergunta-se: sobre qual das duas matérias deveria este colegiado se manifestar no julgamento do recurso? A ausência de resposta confirma a falta de

paralelismo entre as decisões contrapostas, impedindo, por imperativos lógicos, a configuração da divergência.

Por sua vez, o mesmo não se diga com relação à segunda matéria apresentada, correspondente à incidência de juros sobre a multa de ofício, que deve ser conhecida por contrariedade à lei, conforme o despacho de admissibilidade.

No mesmo sentido, o recurso especial interposto pela contribuinte, que teve a divergência quanto às duas matérias veiculadas comprovada, inclusive no caso da primeira delas com paradigma que cuidou de fatos semelhantes da mesma empresa, decidindo-se de maneira oposta.

Por essas razões, **vota-se por CONHECER PARCIALMENTE o recurso especial da Fazenda Nacional, no que se refere à matéria juros sobre multa e CONHECER INTEGRALMENTE o recurso especial da contribuinte.**

Mérito

Coerentemente com a análise de conhecimento procedida, devolve-se a este julgamento, em função do recurso da Fazenda Nacional, (i) o afastamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício e, em razão do recurso da contribuinte, às questões (ii) do custo e (iii) despesas com frete, tributos e seguro, o que se passará a analisar por ordem de eventual prejudicialidade, objetivamente.

I. Recurso Especial da Contribuinte:

Adentrando-se no recurso especial da contribuinte, a primeira divergência que se aventa refere-se aos vícios relativos aos ajustes determinados pelo artigo 18 da Lei n. 9.430/96. Sustenta a recorrente, resumidamente, que

"Prescreve o art. 18 da Lei nº 9.430/96 que a dedutibilidade dos custos, despesas e encargos de bens, serviços e direitos importados de pessoas vinculadas está limitada ao chamado preço parâmetro, determinado por um dos métodos previstos nos incisos I a III do "caput" do referido dispositivo legal, devendo a parcela dos custos que exceder o preço parâmetro ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL (§ 7º).

Nesse contexto, para que se possa determinar o montante dos custos relativos a bens adquiridos de pessoas vinculadas situadas no exterior, é preciso primeiramente determinar o preço parâmetro (dado "A"), tomando por base um dos métodos previstos nos incisos I a III do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e compará-lo ao preço dos referidos bens (dado "B").

Na hipótese de o preço pago (dado "B") superar o preço parâmetro (dado "A") em mais de 5% (cinco por cento), a parcela dos custos correspondentes (dado

“C”) que exceder o limite máximo de dedutibilidade (dado “A”) deverá ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL.

Realmente, embora o “teste” quanto à observância do limite máximo do custo dedutível seja feito comparando-se o preço parâmetro apurado (dado “A”) com o preço constante dos documentos de aquisição (dado “B”), à toda evidência a adição ao lucro real só pode se dar relativamente à parcela do custo efetivamente deduzida (dado “C”) que exceda àquele preço parâmetro (dado “A”).

Ou seja, para efeitos dos ajustes previstos na legislação tributária atinente aos preços de transferência, pouco importa o preço constante dos documentos de importação (dado “b”), mas sim o custo efetivamente deduzido pela pessoa jurídica (dado “C”) relacionados aos bens importados junto a pessoas vinculadas.

Considere-se, apenas para fins exemplificativos, que (i) o preço de importação de determinado bem (dado “B”), constante no respectivo documento de aquisição, corresponde a R\$ 100,00; e (ii) o valor efetivamente deduzido como custo (dado “C”) e que, portanto, afetou negativamente o resultado tributável da pessoa jurídica, corresponde a apenas R\$ 60,00. Neste exemplo, se o preço parâmetro apurado (dado “A”) for igual ou maior do que o custo deduzido, por hipótese R\$ 70,00, não haverá qualquer sentido lógico-jurídico exigir da pessoa jurídica a adição da diferença de R\$ 30,00, verificada entre o preço de importação (dado “B”) e o preço parâmetro (dado “A”). E, justamente, essa é a situação do caso concreto.

Diferentemente do que pretender levar a crer a Fazenda Nacional nas fls. 8 e 9 de suas contrarrazões, alegando que “não há evidência de que o procedimento adotado é prejudicial ao contribuinte ora recorrente”, a Contribuinte não se limitou a alegar uma mera possibilidade teórica de que estivesse incorreto o lançamento, mas sim demonstrou concretamente que isto ocorreu no caso deste processo administrativo (vide fls. 13 e 14 do Recurso Voluntário).

Isso porque, ao invés de verificar os custos efetivamente reconhecidos pela Contribuinte em conta de resulta o, a fiscalização presumiu, sem qualquer base legal para tanto, que os custos unitários dos produtos importados que afetaram o seu resultado corresponderiam exatamente ao valor FOB constante das respectivas DI's, convertido em Reais pela taxa de câmbio da data da importação.”

Isso porque o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário sob o fundamento de que seria improcedente *“a alegação da contribuinte no sentido de que devem ser considerados os preços efetivamente deduzidos”,* na medida em que compreendeu que *“a legislação determina, expressamente, que o custo (constantes dos documentos de importação ou de aquisição) que exceder o preço parâmetro deverá compor o lucro líquido, não se confundindo com a parcela a ser deduzida na apuração do lucro real, esta sim equivalente, no máximo, ao preço parâmetro apurado em consonância com o art. 18 da Lei nº 9.430/96”,* de modo que *“o fato da contribuinte deduzir como custo valor inferior ao preço parâmetro não exime o sujeito passivo da obrigação de adicionar ao lucro líquido as despesas que excedem o limite apurado pelo PRL”.*

No entender da contribuinte, o acórdão recorrido teria sido omissivo quanto à alegação de que a fiscalização *“simplesmente ignorou o estoque final dos produtos*

vendidos” e que “não se poderia jamais apurar o ajuste unitário com base em média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas naquele ano, como o fez a fiscalização, sob pena de se inflar artificialmente o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações, quando em realidade apenas as vendas realizadas após tais importações acarretariam o lançamento em conta de resultado de custo cuja média já estaria por elas afetado”.

Sobre o tema, como autorizado pelas regras do processo administrativo fiscal, adoto as razões de decidir do voto do Conselheiro Albereto Silva Pinto Júnior, acompanhado por unanimidade no acórdão n. 1302-001-110, proferido em caso que julgou a mesma situação fática, da mesma empresa, mas com relação a outro período de apuração. Leia-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999

(...)

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

CRITÉRIO JURÍDICO.

A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1999

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis ao lançamento da CSLL.

(...)

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

(...)

Da Falta de Exame do Custo Registrado

Alega a recorrente que afirma que:

- a) o ilustre fiscal em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela Recorrente em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor;*
- b) o lançamento foi levantado a partir dos preços pagos nas importações dos insumos e não dos custos efetivamente deduzidos;*
- c) que não se tratando de produtos passíveis de distinção física no estoque, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada;*

- d) a baixa de um determinado insumo para produção não dá origem ao lançamento do custo respectivo em conta de resultado, o que só ocorrerá após o término do processo de industrialização e quando da baixa do estoque do produto final acabado por força de sua venda;
- e) o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente as vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, uma vez que afetado por aquele valor inicial;
- f) o raciocínio empregado pelo ilustre fiscal e corroborado pela r. decisão recorrida somente resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado se a Recorrente além de não possuir estoque inicial dos produtos em questão em 01/01/99 tampouco possuísse estoque final em 31/12/99;
- g) que informou nos autos a existência, quantidade e valor tanto de estoques iniciais como de estoques finais dos produtos acabados (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa), possuindo também estoques iniciais e finais das substâncias importadas e mesmo de substâncias em produção (Lexotan – Bromazepan) (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa).

São procedentes os argumentos da recorrente, pois, embora o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado, se não vejamos:

‘Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição, observando-se que:

I se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados;

[...]

Ora, o excesso de custo computado em resultado, quando aplicado o critério do custo médio para avaliação de estoque e existente estoques iniciais, não será igual a diferença entre os preços praticado e parâmetro multiplicado pela baixas do estoque no período, como sustentou o autuante, se não vejamos o seguinte excerto do TVF (doc. a fls. 735), in verbis:

‘C – apuração da base de cálculo do imposto:

a. verificou-se o percentual da diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro, de acordo com a fórmula $\% = ((\text{preço praticado} - \text{preço parâmetro}) / \text{preço parâmetro}) \times 100$;

b. para os produtos com percentual positivo superior a 5 apurou-se a diferença absoluta entre os mesmos, que se constitui no valor unitário do ajuste a ser efetuado;

c. para os produtos sujeitos ao método do PIC, os cálculos para conversão do ajuste de US\$ para R\$ estão demonstrados nas próprias planilhas de importação, consistindo no produto do ajuste unitário em US\$ pela taxa de câmbio na data da importação e da quantidade importada. Os totais assim obtidos, para cada uma das importações efetuadas durante o ano, foram somados e divididos pela quantidade total importada, obtendo-se, destarte, o valor do ajuste unitário em R\$;

d. para a obtenção da base de cálculo do imposto, multiplicou-se o valor do ajuste unitário pelo total das vendas e outras movimentações, a qualquer título, informadas pelo contribuinte, menos o estoque inicial. As vendas e outras movimentações de estoque consideradas foram as informadas pelo contribuinte, tendo sido consideradas por esta fiscalização como fidedignas, e são as constantes das planilhas de movimentação de estoque, em anexo;'

Assim, entendo que o critério adotado pelo autuante está em desalinho com o figurino legal, pois deveria ter recalculado o custo médio para cada saída no período de apuração, a partir do lançamento do preço parâmetro (em substituição ao preço de aquisição) nas entradas durante o período de apuração, para, então, poder calcular o excesso de custo lançado em resultado (decorrentes das diferenças entre o custos médios contabilizado e recalculado). Decerto que a IN 38/97 não é um primor de norma jurídica, mas a clareza do disposto no I do art. 5º deixa claro que a adição às bases tributáveis deve ser do excesso de custo lançado em resultado, valor diferente daquele apurado no auto de infração.

Diante de tal constatação, concluo que o lançamento deva ser cancelado, pois não cabe a esta instância julgadora determinar às autoridades lançadoras o critério jurídico que devam adotar no lançamento. Já que o TVF é parte integrante do lançamento tributário fica claro que foi adotado um critério jurídico, o qual, se alterado para atender às conclusões deste julgado, significaria um possível novo lançamento e não apenas uma correção de base de cálculo. A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estaríamos determinando um novo lançamento. Por essas razões, entendo que não é o caso de se baixar o processo em diligência, mas de cancelamento do lançamento tributário.

Por último, ressalto que as conclusões acima levam também ao cancelamento do lançamento referente às bases decorrente da aplicação do ajuste (apurado no lançamento do ano de 1998, objeto do PAF 16327.003187/2003-10) sobre os estoques iniciais em 1999 (item C, subitem g, do TVF a fls. 735/736), pois, conforme o relatório do Acórdão DRJ/SPO1 7.876/05 (doc. a fls. 2.032 destes autos), foi utilizado o mesmo critério jurídico para cálculo do ajuste naquele ano.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para o cancelamento integral do lançamento."

Por essas razões, entende-se que o lançamento deva ser cancelado com relação a essa parcela mantida do acórdão recorrido, reconhecendo-se a sua nulidade, razão pela qual, prevalecente esse entendimento no colegiado, restam prejudicados os julgamentos da matéria relativa a despesas com frete, tributos e seguro e do recurso da Fazenda Nacional, que versava acerca da incidência de juros sobre multa.

Em conclusão, **vota-se por DAR PROVIMENTO ao recurso da contribuinte.**

Processo nº 16327.003187/2003-10
Acórdão n.º **9101-003.309**

CSRF-T1
Fl. 25

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio