



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.004346/2002-12

Recurso nº. : 139.506

Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex: 1997

Recorrente : TETRA PAK LTDA.

Recorrida : 3ª TURMA DRJ – CAMPINAS - SP

Sessão de : 19 de outubro de 2005

Acórdão nº : 101-95.211

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA – Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a sua execução pelo Senado Federal, a autoridade administrativa deve zelar pelo cumprimento das leis em vigor.

IRPJ – PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – IMPORTAÇÃO – LIMITE DA DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS – ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDOS DOS EXCESSOS APURADOS – Os custos constantes dos documentos de importação em operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos estabelecidos na legislação de regência.

Correta a tributação de ofício sobre as diferenças dos preços praticados na importação que superam o preço parâmetro, apurado conforme determinação legal, quando na apuração do lucro real a empresa deixa de fazer a adição ao lucro líquido do exercício dos excessos verificados.

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS O LUCRO – PRL – APLICABILIDADE – REVENDA DE EQUIPAMENTOS – Sendo perfeitamente aplicável à situação da empresa fiscalizada o Preço de Revenda menos o Lucro (PRL), torna-se insubstancial a contestação acerca da viabilidade do método adotado na apuração do preço parâmetro, sobretudo quando nos autos foi mantido o método antes adotado pela autuada.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA
CSLL**

Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no lançamento relativo ao Imposto de Renda, a exigência para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada no procedimento matriz constitui prejulgado na decisão dos créditos tributários relativos às citadas contribuições.

GD *C*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TETRA PAK LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e CLÁUDIA ALVES LOPES BERNARDINO (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

PROCESSO Nº. : 16327.004346/2002-12

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.211

RECURSO Nº. : 139.506

RECORRENTE : TETRA PAK LTDA.

RELATÓRIO

TETRA PAK LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 895/906) contra o Acórdão nº 5.368, de 24/11/2003 (fls. 869/891), proferido pela Egrégia 3^a Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 794 e CSLL, fls. 799.

Consta da peça básica da autuação (fls. 796), a seguinte irregularidade fiscal:

01 – ADIÇÕES – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS – BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR – PESSOA VINCULADA

Deixou de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, parcela do custo considerada indedutível pela legislação relativa a preços de transferência e referente a importações efetuadas durante o ano-calendário de 1997 de pessoas vinculadas. O valor do ajuste foi apurado pelo método do preço de revenda menos o lucro, conforme demonstrado nos anexos, que são parte integrante do presente auto de infração.

Enquadramento legal: Artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 812/839.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, conforme arresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996

Contencioso Tributário - Julgamento Administrativo.

61 *EP*

Não está compreendido no elenco de competências das Delegacias de Julgamento da Receita Federal o julgamento de inconstitucionalidades de dispositivos legais ou atos normativos federais.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Preço de Transferência - Importação - Pessoa Vinculada - Dedutibilidade de Custos - Excessos - Adição ao Lucro Líquido.

Os custos constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos estabelecidos na legislação de regência.

Correta a tributação de ofício sobre as diferenças dos preços praticados na importação que superam o preço parâmetro, apurado conforme determinação legal, quando na apuração do lucro real a empresa deixa de fazer a adição ao lucro líquido do exercício dos excessos verificados.

Método do Preço de Revenda menos o Lucro - PRL - Aplicabilidade - Revenda de Equipamentos.

Sendo perfeitamente aplicável à situação da empresa fiscalizada o Preço de Revenda menos o Lucro (PRL), torna-se insubstancial a contestação acerca da viabilidade do método adotado na apuração do preço parâmetro, sobretudo quando nos autos foi mantido o método antes adotado pela autuada.

Tributação Reflexa - CSLL.

Dada a ausência de argumentação específica acerca da contribuição social sobre o lucro líquido, adota-se as mesmas razões de decidir explanadas com referência à exigência principal, por dela decorrer.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão de primeiro grau em 07/01/2004, conforme AR às fls. 894, a contribuinte protocolizou, no dia 30/01/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 18, ao estabelecer regras fixas e percentuais específicos de margem de lucro, engessa a procura pelo equilíbrio nas transações, pois deixa de analisar aspectos econômicos, sociais e transacionais existentes, capazes de interferir nos negócios jurídicos ou econômicos da pessoa jurídica, não podendo, portanto, a fiscalização e os ilustres julgadores de primeira instância afirmarem que o referido dispositivo legal respeita regras da OCDE, quando na verdade, as leis brasileiras empregam métodos inflexíveis;

- b) que adotou o método PRL para apurar o chamado preço de transferência e, ao adotar o referido método, não encontrou ajustes a efetuar, na medida em que teve seus valores apurados dentro dos limites da IN SRF nº 38/97, artigo 36, a qual dispunha que seria considerada satisfatória a comprovação quando o preço divergisse em até 5%, para mais ou para menos daquele constante dos documentos de importação e exportação. Nesse caso, nenhum ajuste seria exigido da empresa;
- c) que, conforme entendimento manifestado no acórdão, não está enquadrada na situação de venda atípica relacionada pelo art. 29 da citada instrução normativa. A legislação não define, mas apenas exemplifica o que vem a ser "operação atípica", aliás cabendo outras operações que não apenas as citadas ao longo do transrito artigo 29 do IN SRF 38/97. Assim, nada impede que seja adotado o entendimento de considerar atípica toda atividade que de alguma forma não seja normalmente realizada pela empresa, como foi o caso da extraordinariedade das operações com os equipamentos relacionados;
- d) que, através dos esclarecimentos prestados pela recorrente, verifica-se que as máquinas foram adquiridas principalmente com o objetivo de demonstrar a existência de um novo produto para comercialização no País. Portanto, apesar de não serem especificamente máquinas que devem ter estoque eliminado, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídio governamental, são máquinas adquiridas com uma finalidade distinta, vale dizer, para abertura de um mercado e, como tais, com preços ainda sob análise. Portanto, devem referidas operações serem enquadradas nas regras do art. 29 da IN 38/97, por serem operações atípicas e, consequentemente, não devem servir como parâmetro de preço para apuração do preço de transferência;
- e) que a fiscalização embutiu no preço dos bens importados, os valores pagos pela importadora a título de frete e seguro durante o ano-calendário de 1997. Entretanto a IN 38/97, , em seu artigo 4º, § 4º, prescrevia ser referidas inclusões, uma faculdade e não uma obrigação. Sendo assim, se faculdade era, não poderia o Poder Executivo alterar um direito que ao contribuinte foi concedido;
- f) que, alegar que a Lei 9.430/96, já exigia a inclusão de frete e seguro para fins de adição ao lucro real, é retirar após expressa autorização, benefício ou faculdade concedida após a lei. Assim, não pode a recorrente, em razão de esclarecimentos prestados através da IN 38/97, norma essa posterior à lei, ser prejudicada, pois se assim ocorrer, estar-se-á atentando contra o princípio da moralidade e da adequada publicidade dos atos administrativos;

- g) que o artigo 12, § 3º, da IN 38/97, dispõe que o método PRL, expressamente estabelece que na determinação da média ponderada dos preços serão computados os valores e as quantidades relativas aos estoques existentes no início do período de apuração. A nova regra somente poderia ser aplicada no início do período de apuração, ou seja, somente a partir de 01/01/97, não podendo atingir saldos de estoque referentes ao ano de 1996;
- h) que foi esclarecido para a fiscalização, quando da solicitação de documentos envolvendo aquisição de embalagens acabadas e semi-acabadas e máquinas e equipamentos, que as divergências de estoque decorriam do fato da empresa ter apresentado apenas documentos envolvendo aquisição de embalagens acabadas e semi-acabadas e máquinas e equipamentos importados, não demonstrando de imediato os produtos de sua própria produção, e que integram o estoque da empresa. Constatava-se assim, que a pretensa diferença de estoque não existe, devendo consequentemente o fisco refazer seus cálculos, considerando as informações prestadas pela recorrente;
- i) que o acórdão de primeira instância refuta o fato do lançamento estar fundamentado em presunção, caracterizando hipótese de incidência tributária não admitida em lei. O imposto de renda e a contribuição social são tributos que possuem dentro do aspecto material da hipótese de incidência o lucro. Ora, para haver lucro, necessário de faz a existência de acréscimo patrimonial disponível;
- j) que a fiscalização entendeu existirem divergências de valores que superam o percentual de 5% previsto no artigo 36, da IN SRF 38/97, razão pela qual foi lavrado o auto de infração. Entretanto, divergências superiores a 5% não existem, especialmente se forem considerados nos cálculos para apuração do preço de transferência os pontos contestados, como, por exemplo, as chamadas compras atípicas, o estoque de mercadorias existente no ano de 1997 e a não necessidade de inclusão do valor do frete e seguro na adição do lucro real;
- k) que a Lei nº 9.430/96, em especial seu artigo 18, possui legalidade e constitucionalidade duvidosa, devendo os argumentos expostos na impugnação serem considerados, pois certamente será afastada a incidência da lei do preço de transferência.

Às fls. 914, o despacho da DRF em Campinas - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

PROCESSO Nº. : 16327.004346/2002-12

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.211

É o relatório.

Q *P*

V O T O

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é voluntário. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício, decorrente da ação fiscal relativa aos preços de transferência praticados pela recorrente em relação à comercialização dos produtos importados no ano-calendário de 1997, provenientes de empresas vinculadas e de países com tributação favorecida.

No Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 694/698), os auditores fiscais Relatam a seqüência dos procedimentos, cuja conclusão se transcreve a seguir:

A análise dos dados disponibilizados pela Fiscalizada resultou na constatação de diferenças de estoque – justificadas pelas cartas e notas fiscais entregues em 17 e 18 de dezembro de 2002 e envolvendo: 1) embalagens acabadas e semi-acabadas e 2) máquinas e equipamentos. Resultou também na constatação de ajuste, pelo método do preço de revenda menos lucro (PRL) que está sendo feito mediante auto de infração, de que o presente Termo e seus anexos são parte integrante.

Ditos ANEXOS constituem extratos de dados já analisados e corrigidos por Tetra Pak e estão assim constituídos: (Volume IV do processo)

ANEXO 1: Demonstrativo do CIF Unitário Acrescido do Imposto de Importação, conforme registros extraídos do sistema Siscomex (fls. 699/763).

ANEXO 2: Demonstrativo do Preço Parâmetro, calculado pelo método PRL a partir do arquivo de vendas fornecido pelo ora autuado (fls. 764/784).

ANEXO 3: Demonstrativo do Valor do Ajuste, apurado pela diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro. Como resultado, chegou-se à quantia de R\$ 1.655.283,70 como valor a ser adicionado às bases de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), ambos relativos ao ano-calendário de 1997 (fls. 785/793).



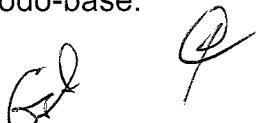
A recorrente insurge-se contra o lançamento, suscitando inicialmente, preliminar de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96, a qual rejeito de pronto, pois cabe esclarecer que inexiste na norma citada, qualquer impossibilidade da sua aplicação no caso ora em discussão e ainda mais, tampouco o STF declarou a sua constitucionalidade. Não obstante, com relação à aplicação dos dispositivos legais supedâneos da exigência fiscal objeto deste processo, é de se ratificar que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se alega a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, competência reservada com exclusividade ao Poder Judiciário pelo ordenamento jurídico pátrio (Constituição Federal, art. 102, I "a" e III "b").

Rejeito também os argumentos da recorrente, no sentido de que lançamento estaria fundamentado em mera presunção, caracterizando hipótese de incidência tributária não admitida em lei, sob a alegação de que o Fisco não teria comprovado qualquer acréscimo patrimonial.

Não obstante, a matéria contida nos presentes autos não possui nenhuma relação com lançamento correspondente a omissão de receitas, muito pelo contrário, trata de limitação de custos, e como tal, as normas vigentes devem ser acolhidas e interpretadas à luz do direito.

No caso em estudo, a imposição fiscal diz respeito à falta de adição, na apuração do lucro real, dos custos considerados indedutíveis pela legislação que trata de preços de transferência. Ou seja, a norma legal estabelece certas limitações ao valor das importações de produtos de empresas ligadas residentes no exterior.

Portanto, inexiste qualquer imposição legal para que o Fisco comprove o aumento patrimonial nas operações, cabendo-lhe simplesmente o exame dos preços praticados nas importações, ou seja, à fiscalização, no presente caso, cabe o exame dos custos dos produtos, sem qualquer vínculo com eventual apuração de lucro no encerramento do período-base.



Insiste a recorrente em afirmar que as máquinas que foram adquiridas com o objetivo de demonstrar a existência de um novo produto para comercialização no País, apesar de não serem especificamente máquinas que devem ter estoque eliminado no caso de encerramento de atividades ou nas vendas com subsídio governamental, são máquinas adquiridas com uma finalidade distinta, para abertura de um mercado e com preços ainda sob análise.

Com relação às operações atípicas, a IN SRF nº 38/97, em suas disposições gerais, prevê:

Disposições Gerais

Subseção IV

Operações Atípicas

Art. 29. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preço de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoques, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

A esse respeito, a contribuinte informou à fiscalização (fls. 299), quando intimada a prestar esclarecimentos, o que segue:

Exceção

Esclarecemos que em nossos cálculos identificamos a venda de 2 tipos de máquinas que apresentaram valores de custo de importação em valor superior ao método arbitrado – PRL (no total foram 4 máquinas vendidas).

A nosso ver, estas máquinas devem ser enquadradas no conceito de operações atípicas, uma vez que a quantidade e os valores são irrelevantes em relação ao total de importações e ao número de unidades vendidas.

Manifestou-se ainda, com relação aos valores excedentes constatados por ocasião do confronto entre os preços por ela praticados e o método PRL:

a) Máquina "Pull Tab" – excesso de R\$ 10.674,51 a unidade, total de R\$ 32.023,53

Apenas 3 vendas no ano, tendo o objetivo de desenvolver o mercado para estas máquinas.

b) Máquina "Tiromat Powerpak 420 - excesso de R\$ 46.201,82

Apenas 1 máquina vendida no ano. Esta máquina estava sendo apresentada ao mercado nacional e tinha como estratégia informar aos demais clientes que já havia um cliente utilizando este tipo de equipamento. Podemos dizer que é uma estratégia de conquista de mercado.

c) Máquinas "TB 8", "TBA/19" e "Tetra Cardboard 70"

Estas máquinas não apresentam custos indevidáveis, ao utilizarmos o benefício da Margem de divergência.

Não obstante, as operações mencionadas pela recorrente não se enquadram naquelas situações identificadas pela instrução normativa como sendo operações atípicas. Ora, a definição de operações atípicas não tem qualquer vínculo com a quantidade de produtos comercializados, tampouco com a habitualidade das operações realizadas no mercado, pois o que a norma prevê são situações anormais ocorridas no mercado, capazes de provocar uma redução extraordinária do preço de produtos em decorrência de liquidação de estoque com o intuito de lançar novos produtos, ou ainda, a ocorrência de preços subsidiados.

Caso fossem considerados os preços praticados na comercialização dos produtos em situações atípicas, com o objetivo de apurar a média dos preços de comercialização, nesse caso, a margem de lucro da empresa seria substancialmente reduzida, e o resultado alterado de forma imprópria, decorrendo daí, que o preço parâmetro redundaria em valor artificialmente reduzido, majorando, dessa forma, a parcela não dedutível, obrigando a empresa a oferecer à tributação valores fictícios que não representariam resultado positivo na comercialização.

Diante disso, a norma legal estabelece a exclusão das operações realizadas em caráter extraordinário que não demonstrem a real situação do mercado, contudo, não se encaixam nesse caso, aquelas operações efetuadas com objetivo de estratégia mercadológica, as quais são consideradas como operações normais, independentemente da natureza e da quantidade comercializada.

GD *PF*

Assim, tratando-se de tática mercadológica da empresa, com o objetivo de incrementar sua participação no mercado, não é aceitável que tal estratégia possa influenciar no parâmetro de dedutibilidade dos custos.

Com relação ao preço de transferência a que a recorrente alega não ter sido devidamente utilizado pela fiscalização, a legislação brasileira exige que os contribuintes demonstrem, nas operações de importação ou exportação praticadas com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior, que o preço praticado seja o preço de mercado. Com isso, objetiva-se evitar o subfaturamento ou superfaturamento nessas operações. São adotados métodos de demonstração do preço de transferência, conforme dispuser a legislação de cada país. Cabe ao contribuinte comprovar que o preço por ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado, ou o preço praticado com um terceiro não relacionado.

A norma legal que trata dos Preços de Transferência é aplicável nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos sobre os empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil, das pessoas físicas e jurídicas brasileiras com pessoas a elas vinculadas localizadas no exterior e tem o objetivo de evitar que essas pessoas, através dos preços das operações internacionais, determinem qual seria o melhor lugar para abrigar os seus lucros.

Para a transferência, considerando uma empresa brasileira com a sua vinculada localizada no exterior, cujas operações objetivam a realização de maior lucro possível fora do Brasil, o valor da importação seria o maior possível para aumentar o lucro no exterior e reduzir o lucro no Brasil.

O objetivo da legislação brasileira foi o de tributar no Brasil os lucros das empresas internacionais aqui localizadas, os quais poderiam estar sendo transferidos para o exterior através dos preços de transferências das operações de importação ou exportação para empresas vinculadas, localizadas em países com tributação favorecida ou naqueles que foram eleitos para recepcionar esses resultados, causando prejuízos para o erário brasileiro.

Na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda ao Projeto de Lei convertido na Lei nº 9.430 de 27.12.96, em conformidade com as

regras adotadas nos países integrantes da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), são propostas normas que possibilitam o controle do Preço de Transferência, de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.

A escolha do método fica a critério do contribuinte, sem necessidade de aprovação do Fisco. Será considerado o maior valor apurado, salvo se o valor declarado pelo contribuinte na importação for inferior. Já em se tratando das operações de exportação, será considerado o menor dos valores apurados, salvo se o valor declarado pelo contribuinte for superior.

Nesse sentido, a Lei nº 9.430/96, que estabeleceu os métodos para o cálculo do preço de transferência, em seu art. 18, prevê:

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.

§2º (...)



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

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

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

§6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

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

(§§8º e 9º.)

A seguir, a Administração Tributária editou a Instrução Normativa SRF nº 38/97, que dispõe:

Art. 3º 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 e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos de que trata esta seção.

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.

(...);

§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.

Art. 5º 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;

II - se inferior, nenhum ajuste, com efeito tributário, poderá ser efetuado.

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

(...);

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

No caso tratado nos presentes autos, a recorrente, para efeitos de aplicação das normas legais sobre preços de transferência, utilizou-se do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL.

Por ocasião da realização dos trabalhos de fiscalização os auditores-fiscais encarregados destacam que no ajuste procedido nos autos foi utilizado exclusivamente o método de Preço de Revenda menos o Lucro – PRL, tendo sido, pois, acatado idêntico entendimento a que chegou a contribuinte na opção adotada para a especificidade de sua situação técnica e comercial.

Como resultado da ação fiscal, foram detectadas divergências de valores que resultaram no ajuste do valor tributável apurado pela contribuinte.

tendo, inclusive, superado o percentual de cinco por cento, previsto no artigo 36 da IN SRF 38/97, que estabelecia: "Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, divirja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação". Diante disso, foi glosado o custo excessivo, em razão de sua indedutibilidade do lucro real expressamente prevista em lei.

De um exame dos autos constata-se que a cada divergência apurada pela fiscalização em relação aos cálculos realizados pela contribuinte, era a mesma intimada a prestar esclarecimentos, conforme descrito no relatório fiscal, do qual se extrai os seguintes excertos, onde fica demonstrado que a empresa teve ciência sobre o andamento dos trabalhos, bem como oportunidade de se manifestar e prestar os esclarecimentos necessários, conforme segue:

No dia 24/09/2002, os Auditores que subscrevem o presente Termo compareceram à sede da Empresa no município paulista de Monte Mor, onde lavraram a seguinte intimação (fls. 654):

No exercício do cargo de auditor-Fiscal da Receita Federal, e considerando a conveniência de reorganizar em um todo coerente as informações reunidas no curso da presente fiscalização, de modo a acelerar a conclusão dos trabalhos iniciados em 30/06/1999, apresentamos, como ANEXO ao presente Termo, rol das importações efetuadas durante o ano-base de 1997, conforme declarados por V.Sas. no Siscomex'

Em vista do grande volume de informações (30.456 linhas), o referido ANEXO foi entregue à Empresa em meio magnético, acompanhado de apenas sua primeira página impressa em papel como exemplo dos dados ali contidos. [fl. 656]

O Contribuinte foi chamado, entre outras coisas, a:

1) retificar ou ratificar cada uma das informações contidas no presente Termo e no seu ANEXO, inclusive suprindo eventuais omissões, e verificando com especial cuidado as colunas 16, "Custo por Unidade em R\$" e 20, "Custo da Importação por Unidade em R\$"; [relação fl. 654-verso]

(...)

A análise dos dados disponibilizados pela Fiscalizada resultou na constatação de diferenças de estoque – justificadas pelas cartas e notas fiscais entregues em 17 e 18 de dezembro de 2002 e envolvendo: 1) embalagens acabadas e semi-acabadas e 2) máquinas e equipamentos. Resultou também na constatação de ajuste, pelo método do preço de revenda menos lucro (PRL) que está sendo feito mediante auto de

infração, de que o presente Termo e seus ANEXOS são parte integrante.

Ditos ANEXOS constituem extratos de dados já analisados e corrigidos por Tetra Pak (..)

Durante a execução dos trabalhos de fiscalização, a recorrente tomou conhecimento sobre as divergências apuradas em suas planilhas de cálculo, oportunidade em que manifestou-se a respeito de divergências identificadas nos demonstrativos recebidos por meio das intimações. Nesse sentido, a resposta de fls. 658/659, onde se destaca:

(...) Dos exames e análises realizados constatamos existirem algumas divergências e que são objeto de comentários que entendemos serem necessários:

(1 a 3) ...

4) Outras informações que foram objeto de alteração estão negritadas (em amarelo) no ANEXO, bem como estaremos disponibilizando as DIs para nossa próxima reunião. (...)

Como visto, a recorrente não só teve ciência das diferenças apuradas pela fiscalização durante todo o período da ação fiscal, como também teve oportunidade de corrigir os dados que considerou inadequados, de forma que a conclusão do trabalho fiscal não poderia constituir uma surpresa para a empresa, como agora procura argumentar.

Com relação ao fato de apenas constar o artigo 18, da Lei nº 9.430/96, como fundamento legal do auto de infração, inexiste qualquer afronte ao artigo 142 do CTN, pois citado dispositivo legal identifica a obrigação tributária que deixou de ser atendida pela recorrente. Outrossim, consta da peça básica da autuação, de forma perfeitamente descrita a irregularidade tributária, além disso, o Termo de Constatação é fiel à descrição dos fatos, extraindo-se do mesmo, perfeito entendimento da imposição fiscal.

Com efeito, o artigo 18, § 7º, da Lei nº 9.430/96, dispõe que "a parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real", disposição legal não atendida pela recorrente, devendo ressaltar ainda que, por ocasião da ação fiscal, ela mesma já havia reconhecido (fls. 299), que os excessos

apurados seriam irrelevantes em relação ao total de importações, pelo que teria enquadrado tais diferenças no conceito de operação atípica.

O dispositivo indicado no auto de infração têm pertinência com os fatos descritos e estes são precisos e aplicáveis à matéria, não permitindo qualquer arguição de improcedência ao lançamento.

Ainda que ocorresse alguma impropriedade na indicação dos dispositivos que fundamentam o lançamento, tal fato, por si só, não seria suficiente para caracterizar o cerceamento de defesa. Na “Descrição dos Fatos” contida no auto de infração os autuantes fizeram constar com perfeição as normas legais correspondentes às infrações por eles constatadas, além de fazerem referência ao Relatório Fiscal que faz parte integrante do auto, identificam perfeitamente a infração. Ademais, o mencionado Termo Fiscal descreve, minuciosamente todos os fatos verificados, bem como as respostas dadas pela contribuinte às intimações fiscais. E a empresa compreendeu exatamente a acusação (que mais clara não poderia ser) e dela se defendeu.

Portanto, estando o presente lançamento corretamente fundamentado em dispositivo legal, apresenta-se infundada a reclamação da recorrente de que a fiscalização teria praticado “*ato eminentemente arbitrário, posto que imotivado, já que a mera apresentação de novos cálculos sem qualquer justificativa fundada em dispositivo legal, não é suficiente para motivar o ato administrativo de lançamento tributário, como requer o artigo 142 do Código Tributário Nacional*”.

Da mesma forma, a assertiva da contribuinte de que “*a fiscalização federal, sem qualquer justificativa maior, simplesmente acostou ao auto de infração novo cálculo, no qual resulta um suposto excesso na aplicação do PRL, ...*”, não retrata o efetivamente ocorrido.

Necessário também se faz o registro da impropriedade da defesa em relação à afirmativa de que o método adotado pela fiscalização não teria validade por não terem sido considerados produtos similares no estabelecimento do preço parâmetro. A própria recorrente prestou a informação, por ocasião dos

trabalhos de fiscalização, que o mercado não dispunha de equipamentos similares aos produtos da empresa, razão pela qual não poderia ser aplicado o método PIC. Além disso, com a utilização do método PRL, não há que se cogitar em produtos similares, pois o preço parâmetro é obtido nas operações de venda da própria empresa com outras não vinculadas.

A recorrente questiona ainda o fato de que a fiscalização incluiu ao preço dos bens importados os gastos relativos ao frete e ao seguro, quando o ônus ficara por sua conta, sob o entendimento de que a inclusão de tais itens só seria obrigatória aos fatos ocorridos após o advento da IN SRF nº 243, de 11/11/2002.

Destaque-se que são princípios contábeis inquestionáveis que os dispêndios com seguro, frete e também os impostos não recuperáveis sempre devem compor o custo das mercadorias e outro não é a determinação disposta no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

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:

§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.

A norma legal acima transcrita é determinante no sentido de que os dispêndios realizados com frete, seguro além dos tributos relativos à importação, quando suportados pela empresa importadora, devem integrar o custo dos produtos, disso não há dúvidas.

Com relação ao parágrafo 4º do artigo 4º da IN SRF 38/97, como muito bem destacado no voto condutor da decisão recorrida, o mesmo traduz uma restrição e não uma opção da empresa, significando que para fins de dedutibilidade tais importâncias somente seriam escrituradas como custo quando comprovado que a empresa teria arcado com o respectivo dispêndio. Peço vênia para transcrever parte daquele aresto, fazendo minhas as palavras do ilustre relator:



Logo, a seqüência verificada na redação das instruções normativas permite inferir que as alterações inseridas paulatinamente visavam melhor esclarecimento quanto aos procedimentos a serem observados pelos importadores acerca da previsão legal em pauta quando da opção entre os métodos de apuração do preço parâmetro admitidos na lei.

Assim, verifica-se que as instruções normativas posteriores à IN SRF nº 38/97 apenas desmembraram a inclusão do frete e seguro para os métodos PIC e CPL, nos quais permaneceu como condicionante vinculada ao tratamento dado na escrituração acerca da dedutibilidade de tais valores, impondo no caso do método PRL tal inclusão no preço praticado na importação.

Nota-se nas planilhas de apuração do preço-parâmetro que os valores do frete e do seguro encontram-se somados ao custo das importações, que correspondem aos valores redutores do resultado obtido pela empresa, sem a correspondente adição ao lucro real, conforme já explanado.

Ressalte-se que o Anexo I – Demonstrativo do CIF Unitário mais Imposto de Importação, fls. 699/763, foi elaborado pelos autuantes com base nos dados e documentos fornecidos pela empresa, que já registrara a inclusão dos valores do frete e do seguro no preço praticado na importação, razão pela qual tais importâncias permaneceram integradas ao referido preço. Por conseguinte, em momento algum os autuantes exercearam opção em nome da empresa como afirma a impugnante.

(...)

A impugnante assevera, também, que no cálculo do ajuste teriam sido utilizados preços de importação praticados em 31/12/1996, baseando-se na retificação procedida pelos autuantes em 15/10/2002, fl. 660, no item '9' da intimação datada de 24/09/2002, fl. 654-verso.

No entanto, não se identificou nos Anexos juntados aos autos, que demonstram as diferenças apuradas pelo Fisco entre o método PRL e o preço suportado pela empresa no ano-calendário de 1997, qualquer evidência de que as planilhas elaboradas pelos autuantes, Anexos I a III, englobem valores praticados antes da vigência da Lei nº 9.430, de 1996.

Por outro lado, a impugnante nada demonstra em sua defesa que possa encaminhar uma conferência nesse sentido. A título de esclarecimento, há que se consignar que a solicitação de dados a partir de 31/12/1996 não significa que a apuração final das diferenças inclua parâmetros do ano anterior.

Ressalte-se que o conhecimento da posição registrada pelo estoque na contabilidade em 31/12/1996 objetiva a confirmação do valor do saldo existente em 01/01/1997, início do exercício seguinte. Isto porque o §3º do art. 12 da IN SRF nº 38, de 1997, estabelece que "na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as

quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração".

Se mais não bastasse, os argumentos expendidos pela recorrente em relação à não inclusão do frete e seguro no custo das mercadorias importadas caem por terra ao se examinar o demonstrativo de fls. 699/763, o qual foi elaborado com base nas informações prestadas pela contribuinte. Constatase que nos valores por ela informados já constava a inclusão de tais rubricas ao custo dos produtos. Ou seja, a fiscalização limitou-se a utilizar os dados fornecidos pela recorrente, nada mais, nada menos.

No Anexo III - Demonstrativo do Valor do Ajuste, fls. 785/793, encontra-se devidamente demonstrada a necessidade de ajustar o valor unitário de algumas importações, quando comparadas com o preço parâmetro estabelecido em relação às vendas da própria empresa, em razão de apuração de excedentes superiores àqueles calculados pela contribuinte, resultando na correta tributação de ofício das diferenças não apontadas na DIRPJ/1998.

Diante do exposto, conclui-se que o trabalho fiscal está correto e foi realizado dentro do que preconiza a norma legal. Os cálculos e demonstrativos foram realizados com base nos documentos utilizados e fornecidos pela própria empresa, cujo preço parâmetro foi apurado com a utilização do método PRL escolhido pela mesma, de acordo com o Anexo II – Demonstrativo do Preço Parâmetro, fls. 764/784.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

CSLL

Em se tratando de contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no lançamento relativo ao Imposto de Renda, a exigência para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada no procedimento matriz constitui prejulgado na decisão dos créditos tributários relativos às citadas contribuições.

PROCESSO Nº. : 16327.004346/2002-12

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.211

CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto no sentido rejeitar a preliminar de nulidade, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 19 de outubro de 2005

PAULO ROBERTO CORTEZ