



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

Processo nº	16561.000045/2006-62
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-001.628 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	3 de fevereiro de 2015
Matéria	IRPJ e CSLL.
Recorrente	DU PONT DO BRASIL S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

ART. 18, § 4º, DA LEI 9.430/96. DESTINATÁRIO. CONTRIBUINTE.

A norma inserta no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 tem como destinatário o contribuinte, pois lhe confere o direito de realizar os cálculos do ajuste pelos vários métodos previstos nessa Lei e a adotar aquele que lhe assegurar a maior dedutibilidade. Tal norma não é direcionada ao Auditor-Fiscal, o qual deve respeitar a opção feita pelo contribuinte, caso esteja em consonância com o figurino legal. Discordando o Auditor-Fiscal do método adotado pelo contribuinte deverá justificar e aplicar o método cabível, não se lhe impondo a aplicação de vários métodos, para buscar o ajuste que implique em maior dedutibilidade.

PRL PONDERADO. LEGALIDADE.

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 determina que o preço-parâmetro seja a *média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos*, o que não conflita com o “PRL ponderado” que resultou da média ponderada dos preços em função da quantidade consumida/vendida em cada operação, seja PRL 20 quando revendido como mercadoria, seja PRL 60 quando insumo de produto vendido. A média aritmética dos preços de revenda pode ser a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação, aliás, o que não pode é ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, se assim, fosse, estaria prejudicado todo o controle de preços de transferência.

OPERAÇÕES ATÍPICAS. NÃO DEMONSTRADAS.

A recorrente, na sua peça recursal, não indica qualquer elemento de prova em suporte a sua alegação, ou seja, não demonstra, sequer por amostragem, que algumas saídas consideradas no cálculo eram atípicas.

FRETE e SEGURO. Frete e seguro devem compor o preço do insumo importado, pois assim expressamente dispunha o § 6º do art. 18, sendo que a própria margem de lucro fixada pelo legislador levou em conta tal base.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo, que davam provimento parcial ao recurso.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto, Waldir Rocha, Eduardo Andrade, Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1636.779 da 1ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa assim dispõe:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2001

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MENOR AJUSTE. ESCOLHA. SIMILARIDADE. É certo que a legislação assegura ao Contribuinte a possibilidade de escolha do resultado que melhor lhe apropria e assim advindo da aplicação de um dos três métodos de cálculo de eventual ajuste leia-se, adição ao Lucro Líquido no registro do custo afeto à importação de pessoas vinculadas e/ou a partir de países com tributação favorecida (Método dos Preços Independentes Comparados PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, Método do Custo de Produção mais Lucro CPL).

Ocorre que, se o próprio Interessado oferece dados suficientes ao cômputo de um só dos métodos, não sobra mais espaço à fiscalização que não aquele de proceder com o que disponível, no caso, o emprego do Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. SIMILARIDADE. Se não há similaridade entre os produtos “A” e “B”, a documentação referente às operações mercantis do primeiro deles entre partes não vinculadas, aceita para efeito de cálculos da órbita do Método dos Preços

Independentes Comparados PIC para esse mesmo produto “A”, não é serviente para idêntico propósito com referência ao produto “B”.

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

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO-PARÂMETRO. ESTOQUES FINAIS. Na apuração dos preços parâmetro segundo o Método PRL não há previsão de se considerar, como elemento redutor da quantidade do produto adquirido/importado enfim sujeito a ajuste, o importe registrado em estoque final. Tal possibilidade se abre apenas com a Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, em que o ajuste passa a ser contábil. No caso, a referência é o ano-calendário de 2001.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. SUBMÉTODOS. PRL

COM MARGEM DE 20% E PRL COM MARGEM DE 60%. O Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento só é aplicável nas hipóteses em que configurada a circunstância de simples revenda do bem, exatamente como importado (diga-se, não submetido a processo de produção).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PONDERAÇÃO. Na hipótese de um mesmo bem importado ser aplicado na produção de mais de um produto, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do PRL com margem 60%. O mesmo caso um bem importado ser parcialmente aplicado em processo produtivo e parcialmente revendido, oportunidade em que a ponderação se dará entre os resultados apurados segundo o PRL com margem de 20% e aqueles outros computados segundo o PRL com margem de 60%.

Impugnação Improcedente
Outros Valores Controlados”

A recorrente, científicada do Acórdão nº 1636.779 em 19/06/2012 (Termo a fls. 2949), interpôs, em 19/06/2012 (cf. Termo a fls. 3019), recurso voluntário (doc. a fls. 2951 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que se trata de autos de infração para retificação de saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, em razão de ajustes decorridos das regras de controle de preços de transferência;

b) que a recorrente usando da faculdade prevista no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, optou pelo menor ajuste decorrente da aplicação dos métodos previstos na legislação: PRL e PIC;

c) que a Autoridade Fiscal aceitou a utilização do PIC para alguns produtos, mas procedeu à apuração de ajustes com base no PRL para outros produtos;

d) que a Autoridade Fiscal incorreu em equívocos na aplicação do PRL:

d.1) que considerou os valores CIF das importações realizadas, em vez de FOB, como seria correto;

d.2) que incluiu na formação do preço parâmetro não apenas as revendas realizadas, mas também as saídas efetuadas a título não oneroso (amostras);

d.3) que deixou de excluir os saldos finais de produtos em estoque em 31/12/2001 para efeito de cálculo do ajuste apurado;

d.4) que aplicou o por ela denominado Método PRL ponderado para alguns itens, sem qualquer explicação ou justificativa para tanto;

d.5) que aplicou indevidamente o método PRL na margem de lucro de 60% a produtos que não foram aplicados na produção de outros bens;

d.6) que, para o dióxido de titânio não micronizado, a Autoridade Fiscal deixou de aplicar o PIC – que não implicaria ajuste – embora tivesse condições para tanto, contrariando, assim, o art. 18, § 4º, da Lei 9.430/96;

e) quanto ao dióxido de titânio micronizado:

e.1) que inicialmente, a recorrente não aplicara o PIC, mas, sim, o PRL20 e que assim procedera com base na garantia preconizada pelo art. 18, § 4º da Lei 9.430/96, de que sempre deve prevalecer o método que implique o menor ajuste;

e.2) que constatou que não havia ajustes a serem feitos ao assim agir;

e.3) que a Autoridade Fiscal, ao refazer os cálculos, por alguma razão que não foi muito bem explicada nos autos, apurou, quanto ao dióxido de titânio não micronizado, ajustes a serem realizados segundo o PRL, mas deixou de notar que o fato de a recorrente ter optado pelo PRL não excluía a possibilidade de se aplicar o PIC;

e.4) que o contribuinte pode escolher utilizar quantos métodos quiser, devendo ser considerado dedutível o maior valor, mas, se a Administração vier a desconsiderar ou ainda, vier a discordar do cálculo apresentado pelo contribuinte, poderá este, em virtude do caput do art. 18 da Lei 9.430/96 e também de seu § 4º, indicar outro método que lhe garanta a ausência de ajuste ou ainda ajuste menor em suas contas;

e.5) que a recorrente demonstrou que o dióxido de titânio não micronizado (D10095111) é similar ao dióxido de titânio micronizado e, inclusive trouxe laudo pericial qe comprova essas informações, o qual não foi questionado, desqualificado ou refutado pela DRJ;

e.6) que apesar disso a decisão recorrida postula o contrário, estatuindo que, não obstante tratarem-se de elementos quimicamente idênticos, as características físicas de uma e de outra espécie importariam diferentes especificações e, consequentemente, aplicações distintas;

e.7) que é rasa a afirmação da DRJ, pois ignora o conceito de similaridade, tomado pelo próprio legislador na própria definição do PIC, sendo lícito tomar a definição constante do Código de Valoração Aduaneira, cujo conceito de similaridade é semelhante ao que podia ser encontrado na IN 38/97;

e.8) que resta demonstrado que há entre o dióxido de titânio micronizado e não micronizado similaridade que valha para efeito dos cálculos próprios do PIC;

f) quanto aos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado:

f.1) que o preço-praticado não pode incluir tais parcelas, mas tão-somente o custo do bem importado, único dispêndio realizado em favor de parte vinculada no exterior;

f.2) que a interpretação lógica do parágrafo 6º, então conduz à convicção de que, “para efeito de dedutibilidade” indica, na verdade, uma confirmação da regra do caput, no seguinte sentido: já que os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não estão sujeitos aos limites de dedutibilidade do caput, eles deverão integrar o custo (ainda que parte deste, por ser paga a pessoa vinculada – o valor da mercadoria em si – não seja integralmente dedutível, por se submeter aos referidos limites), para fins de apuração do lucro real;

f.3) que a inclusão dos valores de frete, tributos e seguro no preço-praticado não se mostra sustentável para os três métodos (PIC, CPL e PRL);

f.4) que o preço de revenda pode incluir outros custos, além do valor relativo a frete, seguro e tributos, como, por exemplo, custos com armazenagem, sendo que tais valores integram o custo de revenda (preço-parâmetro), mas não integram o preço da importação, isto é, o preço-praticado;

f.5) que o fato de ser impossível a inclusão, no preço-praticado, de outros custos locais, refletidos no preço-parâmetro, prova que a alegada comparabilidade não é da essência do PRL;

f.6) que o PRL opera-se mediante a contraposição de um dado econômico real (o preço praticado) com uma grandeza presumida (preço de revenda menos lucro);

g) quanto à utilização de saídas atípicas para a formação dos preços-parâmetros (amostras):

g.1) que instado a corrigir arquivo relativo às vendas realizadas, teria a recorrente retificado tal informação, fazendo constar em manifestação datada de 30/11/2006 a exclusão das operações relativas às “transferências”, “remessas” e demais movimentações que não representassem transferência de propriedade do referido arquivo;

g.2) que, embora o equívoco tenha sido causado por deslize da própria recorrente durante a ação fiscal, a DRJ não poderia se furtar de determinar a sanação em respeito à estrita legalidade;

g.3) que se mostra irrefutável a necessidade de exclusão dessas operações atípicas na formação dos preços-parâmetro consoante o método PRL;

g.4) que toda a doutrina brasileira especializada é firme ao afirmar a necessidade de onerosidade nas operações realizadas com empresas independentes para que possam ser utilizadas na formação do preço parâmetro na aplicação do PRL;

g.5) que a Solução de Consulta Cosit nº 14/2003 mostrou-se favorável à exclusão das operações não onerosas no cálculo do preço-parâmetro;

h) quanto ao estoque final:

h.1) que foram desconsiderados os estoques finais em 31/12/2001 no momento do cálculo do ajuste por parte da Autoridade Fiscal;

h.2) que a Autoridade julgadora afirmou que o propósito final vislumbrado pelo contribuinte apenas passou a ser contemplado com a edição da IN nº 243/02, acertando a fiscalização ao proceder ao cálculo do preço praticado como anotado na autuação;

h.3) que não se podem considerar para efeito de controle dos preços de transferência os produtos que não foram revendidos e que, portanto, não afetaram o custo da recorrente no ano de 2001;

h.4) que deve ser cancelada a autuação neste particular;

i) quanto à aplicação do “PRL Ponderado”:

i.1) que, apesar de não ter sequer mencionado no TVF qualquer suposto vício na aplicação do PRL 20 pelo recorrente, a Autoridade Fiscal afastou sem qualquer motivação a aplicação desta metodologia e procedeu à aplicação do PRL60;

i.2) que a ausência de motivação e fundamentação em relação à não aceitação dos cálculos apresentadas, sobremaneira em relação aos bens submetidos ao PRL20 por parte da recorrente e reclassificados para o PRL 60 por parte da Autoridade Fiscal, caracteriza ausência de motivação, elemento essencial a qualquer ato administrativo, especialmente ao ato de lançamento tributário, o que conduz à sua nulidade;

i.3) que a única diferença entre o item importado de pessoa vinculada (dióxido de titânio não micronizado) e o item revendido no mercado interno (dióxido de titânio micronizado) diz respeito ao tamanho de sua partícula (micronização), logo, como é o mesmo produto importado que é revendido, não há falar na aplicação do PRL60;

i.4) que, mesmo que se considere possível a aplicação do “PRL Ponderado”, o cálculo do ajuste total foi indevidamente majorado pela consideração de saídas do produto acabado (3.309.860 kg de Dióxido de Titânio micronizado – código D 10095174) que, todavia, já havia sido importado em sua forma final;

i.5) que em relação aos produtos para os quais a Autoridade Fiscal identificou revendas com os mesmos códigos do bem importado e, simultaneamente, também saídas com códigos diversos, a Autoridade Fiscal aplicou simultaneamente os PRL 20 e PRL60, ponderando-se os resultados obtidos (PRL Ponderado), o que não encontra respaldo na legislação tributária;

j) do pedido: requer seja reformada a decisão de 1^a instância, com o consequente cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração e substabelecimento a fls. 874/876, razão pela qual dele conheço.

A norma inserta no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 tem como destinatário o contribuinte, pois lhe confere o direito de realizar os cálculos do ajuste pelos vários métodos previstos nessa Lei e a adotar aquele que lhe assegurar a maior dedutibilidade. Tal norma não é direcionada ao Auditor-Fiscal, o qual deve respeitar a opção feita pelo contribuinte, caso esteja em consonância com o figurino legal. Discordando o Auditor-Fiscal do método adotado pelo contribuinte deverá justificar e aplicar o método cabível, não se lhe impondo a aplicação de vários métodos, para buscar o ajuste que implique em maior dedutibilidade.

Ademais, o § 4º do art. 18 da Lei 9.430/96 só é aplicável, como expresso em seu texto, “*Na hipótese de utilização de mais de um método*”, *contrario sensu*, significa dizer

que é possível se utilizar apenas de um método, ou seja, tal norma é meramente autorizativa, logo não impõe ao contribuinte, nem muito menos ao Auditor-Fiscal, a obrigação de adotar os vários métodos possíveis, para escolher o menos oneroso.

Assim, é descabido o pleito da recorrente de aplicação, AGORA, do método PIC para todas as operações relativas ao dióxido de titânio não micronizado - D10095111, quando se constata que nem mesmo ela aplicou tal método (PIC) para comparar com ajuste obtido pela aplicação espontânea do método PRL20 (vide item 46 da Tabela a fls. 1.108). Por essa mesma razão, torna-se totalmente despicienda a discussão sobre a similariadade entre os dióxidos de titânio micronizado (D10095174) e não micronizado (D10095111), pois, como já dito, incabível a aplicação, agora, do método PIC para este último item.

No presente caso, ao se cotejar a planilha a fls. 658/673, elaborada pela Fiscalização, com a planilha dos ajustes espontâneos realizados pela recorrente a fls. 1.108, temos que:

- a) a Fiscalização aceitou todos os cálculos efetuados pela recorrente com base no método PIC, os quais se aplicaram aos seguintes itens: D10095174; B11120351; B10969889; B10199695; C10095681; e B10737924, sendo importante frisar que tais cálculos não geraram ajustes;
- b) para os itens B10761154, B10761164, B10762724, B 11060560 e D 10770701, a recorrente apurou ajustes maiores do que os calculados pela Fiscalização, razão pela qual estão fora do presente litígio (a Fiscalização abateu do total de ajustes apurados o ajuste adicionado pela recorrente na DIPJ 2002, vide tabela a fls. 2732);
- c) para os itens: B10484402; D10055692; D10130577; D10252715 e D10770701, a recorrente efetuou os cálculos com base no PRL 20 e a Fiscalização só discordou dos cálculos;
- d) para o item D10207651, a recorrente adotou o PRL 60 e a Fiscalização só discordou dos cálculos;
- e) para o item D10095111, a recorrente adotou o PRL 20 e a planilha da Fiscalização a fl. 643 informa que foi adotado o PRL ponderado;
- f) todos os demais itens constantes da tabela a fls. 658/673 estão marcados pela expressão “Exclusivo SRF”, o que significa que são itens que não tinham sido objeto de qualquer cálculo pela recorrente, sendo que alguns deles geraram ajustes (vide tabela a fls. 642/647, que informa todos os itens que geraram ajustes).

Diante disso, afora a questão relativa ao “PRL ponderado”, a qual abordaremos a seguir, nota-se que a Fiscalização não discordou das opções de métodos adotados pela recorrente, mas apenas dos cálculos efetuados em alguns itens.

QUANTO AO PRL PONDERADO

Insurge-se a recorrente contra o que foi denominado pelo autuante de “PRL ponderado” aplicado ao dióxido de titânio não micronizado (D10095111) e aos seguintes itens: MJQ3791241, MIJ3361241, MIP5551241, MIP6451241, MIO9711241, MGX5451241 e M019070241. Vale trazer à colação o seguinte excerto da decisão recorrida, quando assim justificou o PRL ponderado:

O preço-parâmetro é calculado sempre a partir d'uma amostra de transações de compra e venda entre partes não relacionadas, amostra essa cuja amplitude não é fixada em Lei. Fica-se, assim, com o problema de, no mínimo, bem dimensioná-la, exatamente para que possa ela cumprir com sua precípua função: representatividade da população de referência.

Ora, consideradas, como consideradas foram, importações distribuídas no curso do ano-calendário de 2001, quanto mais operações de compra e venda entre partes não relacionadas se apanhar igualmente distribuídas no curso do ano em referência, mais fidedigna será a amostra. É o máximo que se pode exigir. Foi o que fez a fiscalização. E, nessa ordem de ideias, não há razão para restringir o cálculo do preço-parâmetro do produto sob o código D10207651 apenas quando serviente de insumo ao produto de código D10218186, como sugere o Interessado:

Desta forma, dever-se-ia ter considerado o maior valor apurado, ou seja o Preço Parâmetro para o item vendido D 10551994, no valor de 49.26382, com base no qual não é apurado ajuste tributável. (fl. 2866; destaque do original)

O mesmo se deu para o produto D10095111. Dele, 28.000 unidades foram vendidas tal como importadas, daí porque a fiscalização, nessa particular venda, considerou o PRL20%. D'outro tanto, quando o produto D10095111 serviu de insumo nas saídas dos produtos de códigos D10092154, D10095174, D10433278 e D10546678, fixou-se no PRL60% (sobre essa precisa escolha discutir-se-á mais abaixo). Vide Tabela 06 abaixo.

Tabela 06 Preço-parâmetro do produto D10095111 (dados retirados da planilha de fls. 594, 601).

Item vendido (1)	Quantidade consumida de D1009511 (2)	Preço parâmetro por venda (3)	(4)=(2)*(1)	Preço parâmetro ponderado (5)=(4)/(2)
D10095111	28.000,00	3,16	88.494,12	
D10092154	168.052,00	1,76507	296.623,54	
D10095174	3.309.860,00	1,79965	5.956.589,55	
D10433278	22.870.599,37	2,03368	46.511.480,53	
D10546678	1.056.608,24	2,95043	3.117.448,64	
Total	27.433.119,61		55.970.636,38	2,04

Note-se que o PRL ponderado do item D10095111 resultou da média ponderada dos preços em função da quantidade consumida/vendida em cada operação, seja PRL 20 quando revendido como mercadoria (primeira linha da tabela acima), seja PRL 60 quando insumo de produto vendido (demais linhas da tabela acima).

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 determina que o preço-parâmetro seja a *média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos*, o que não conflita com o “PRL ponderado” de que se valeu a Fiscalização. A média aritmética dos preços de revenda pode ser

a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação, aliás, o que não pode é ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, se assim, fosse, estaria prejudicado todo o controle de preços de transferência, já que bastaria a realização da venda de uma insignificante quantidade por preço muito superior, para elevar de tal forma o preço parâmetro a ponto de anular qualquer possibilidade de ajuste. Isso pode ser claramente demonstrado, tomando-se o exemplo do item MJQ3791241, se não vejamos como foi calculado o seu preço parâmetro:

Item vendido (1)	Quantidade consumida de (2)	Preço parâmetro por venda (3)	(4)=(2)*(1)	Preço parâmetro ponderado (5)=(4)/(2)
D10095111	50,28571	372,31708	18.722,22871	
D10092154	365.576,00000	3,57176	1.305.749,73376	
Total	365.626,28571		1.324.471,96247	3,62247

Ora, se aplicado fosse a média aritmética simples dos preços de revenda, chegaríamos a um preço-parâmetro no valor de R\$ 187,94442 (média aritmética simples dos preços-parâmetros por venda), e assim, por causa do preço-parâmetro na venda de 50,28 kg, não haveria ajuste a ser considerado na venda de 365.576 kg. Ou seja, tomar a média aritmética de que trata o inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96 como uma média aritmética simples levaria a inutilidade da própria norma. Assim sendo, a média aritmética de que trata o inciso II do art. 18 deve ser tida como a média aritmética ponderada em função da quantidade consumida em cada operação, pois há que se aplicar, ao caso, o vetusto, mas nunca ultrapassado, brocardo latino que nos ensina que: *prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade (Commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat).*

De qualquer sorte, a única interpretação que não cabe nos parâmetros hermenêuticos do inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96 é aquela dada pela recorrente, que sugere que se considere apenas a operação que leve ao maior preço-parâmetro, ou seja, no caso do item D10095111, pleiteia que se tome como preço-parâmetro R\$ 3,16. Que média aritmética seria essa?

Além disso, não tem razão a recorrente em aplicar o método PRL20 para todas as operações do item dióxido de titânio não micronizado - D10095111 (vide item 46 da Tabela a fls. 1.108), pois, conforme se verifica na tabela acima, na maior parte da quantidade consumida, o item D10095111 era um insumo do item vendido, logo, para essas operações, correta a autuação ao aplicar o PRL60. Nem mesmo nas vendas de dióxido de titânio micronizado (D10095174) caberia a aplicação do PRL20, como reclama a recorrente, pois o processo de micronização é um processo industrial que agrega valor ao produto.

A planilha constante do Anexo 3.2 (fls. 2657 e segs.), intitulada “Preços Parâmetros – Método PRL 60” deixa claro a motivação da aplicação do PRL60, ou seja, basta verificar que a primeira coluna é intitulada “insumo” e que o item ali informado não se confunde com o item informado na coluna “Item vendido”. Assim, não procede a alegação da recorrente que faltou motivação, na autuação, para aplicação do PRL60.

Ainda quanto ao dióxido de titânio não micronizado - D10095111, alega a recorrente que, mesmo que se considere possível a aplicação do “PRL Ponderado”, o cálculo do ajuste total foi indevidamente majorado pela consideração de saídas do produto acabado (3.309.860 kg de Dióxido de Titânio micronizado – código D 10095174) que, todavia, já havia sido importado em sua forma final. Tal alegação já tinha sido trazida na impugnação, sendo que mereceu a seguinte resposta na decisão recorrida:

“Apenas para efeito de raciocínio, aceite-se a argumentação. Então resta a pergunta: as 3.309.860,00 unidades do produto de código D10095111 foram consumidas como e onde, certo que o estoque final do produto em consideração e no anocalendário de 2001 foi de 681.648,00 unidades (é o valor que se levanta a partir de planilha do próprio Contribuinte, nomeada “PLANILHA DE MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUE – EMPRESAS VINCULADAS”, à fl. 189)?

É inconsistente a argumentação do Contribuinte com seus próprios números. Demais disso, por mais de vez os dados emprestados pelo Interessado à fiscalização foram, por ele, revisados/ratificados.”

Além disso, a recorrente alega, em sua peça recursal, que os 3.309.860 kg de Dióxido de Titânio micronizado já haviam sido importado em sua forma final sem fazer remissão a qualquer prova dos autos que suporte tal afirmativa. Por essas razões, há que se negar provimento ao pleito de excluir a operação de venda do Dióxido de Titânio micronizado – D10095174 no cálculo do PRL ponderado do Dióxido de Titânio não micronizado - D10095111.

QUANTO ÀS OPERAÇÕES ATÍPICAS

Com relação à alegação de que houve a inclusão de operações atípicas na formação dos preços-parâmetro consoante o método PRL, vale trazer à colação a resposta a tal questão dada pela decisão recorrida, *in verbis*:

“O Contribuinte aduz que a fiscalização, no cômputo do preço-parâmetro, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, teria considerado saídas a título de amostra, sendo certo que tais operações não se confundiriam com “revenda dos bens ou direitos”, como prestigiado no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, justamente porque carentes de preço.

A alegação não condiz com o que se pode historiar a partir dos autos. De fato, sobre esse preciso ponto, summariza a fiscalização no seu “Termo de Intimação Verificação Fiscal” (fls. 538/541):

Em que pese a empresa fiscalizada ter sido informada que somente deveria constar de seu arquivo "Vendas" as operações relativas às vendas, bonificações e amostras, verificou-se que o contribuinte incluiu em tal arquivo, saídas relativas a transferência de produtos e outras movimentações que não compõem o cálculo do "Preço Parâmetro-PRL", fato que motivou esta fiscalização a lavrar, em 28/11/2006, novo "Termo de Intimação Fiscal" (fls. 544/545) solicitando-se a correção dos referidos arquivos magnéticos. (destacou-se)

Ora, na correção subsequente, que fez o Contribuinte? Está em sua manifestação de fl. 546, datada de 30/11/2006:

1 - Com o fito de colaborar com as diligências promovidas pela Divisão de Fiscalização dessa Delegacia, estamos apresentando hoje:

Arquivo Vendas foram excluídas as operações relativas às "transferências", "remessas" e demais movimentações que não representam transferência da propriedade; (destacou-se)

Ou seja, o Interessado, na “correção” do seu “arquivo ‘Vendas’”, ainda que a fiscalização mencionasse que nele haveria de “constar as operações relativas às vendas, bonificações e amostras”, vem e o retifica de tal modo que “foram excluídas as operações relativas às ‘transferências’, ‘remessas’ e demais movimentações que não representam transferência da propriedade”. Enfim, saídas a título de amostras – que é espécie de movimentação que não representa transferência de propriedade – não constam do “arquivo ‘Vendas’”. E, em face disso, reclamou a fiscalização? Pelo que se observa mais uma vez do nomeado “Termo de Intimação e Verificação Fiscal” (fls. 538/541), não!

Em atenção à referida intimação o contribuinte fiscalizado reapresentou, em 30/11/2006, os arquivos já corrigidos (fls. 546 e 547).

Esta fiscalização, de posse dos arquivos magnéticos fornecidos e revisados pela empresa elaborou as planilhas relativas ao "Preço Praticado" e "Preço Parâmetro" dos produtos importados pela empresa bem como o "Ajuste Total" relativo ao ano de 2001 (fls. a.).

Em conclusão, os cálculos da fiscalização respeitantes ao preço-parâmetro não levaram em conta quaisquer saídas a título de amostra.”

Some-se a tudo isso, o fato de que a recorrente, na sua peça recursal, não indica qualquer elemento de prova em suporte a sua alegação, ou seja, não demonstra, sequer por amostragem, que algumas saídas consideradas no cálculo eram atípicas. Assim, entendo que não há razão para se converter o processo em diligência para investigar se houve a inclusão de operações atípicas na formação dos preços-parâmetro consoante o método PRL, já que a alegação da recorrente, nesse sentido, é muito frágil e carente de provas.

QUANTIDADES PASSÍVEIS DE AJUSTE

No tocante às quantidades passíveis de ajustes, a recorrente afirma que foram desconsiderados os estoques finais em 31/12/2001 no momento do cálculo do ajuste por parte da Autoridade Fiscal. Nesse sentido, sustenta que deveriam ser excluídas as quantidades que permaneceram no Estoque Final, para os seguintes itens conforme tabela abaixo:

Seq.	Item Importado	Quantidade Importada Anexo 2.1	Quantidade Estoque Final Anexo 2.2	Quantidade a Tributar	Quantidade Tributada Fiscalização Anexo 4.2	Quantidade Tributada Indevidamente
219	D10095111	6.152.424,00	681.648,0000	5.470.776,00000	6.152.424,00	681.648,0000
110	B11060560	571.567,5000	153.117,90000	418.449,60000	418.778,16400	328,56400
256	D10252715	1.588.480,0000	32.612,80000	1.555.867,20000	1.558.480,00000	2.612,80000
88	B10761154	177.308,70000	0,0000	177.308,70000	177.308,70000	0,00000
246	D10207651	240.600,0000	43.381,60000	197.218,40000	211.174,92515	13.956,52515
60	B10484402	54.921,5000	0,00000	54.921,50000	54.921,50000	0,00000
348	D10770701	47.952,00000	25.428,00000	22.524,00000	26.244,00000	3.720,0000

Alega ainda a recorrente que não deveria ter passado ao largo do criterioso crivo da DRJ o fato de que o custo da mercadoria vendida – CMV somente ser lançado ao resultado da entidade quando ocorre a realização dos estoques.

Não obstante o óbvio alegado pela recorrente, ela incorre em erro primário no seu cálculo, pois CMV é igual a estoque inicial mais aquisições, menos estoque final ($CMV = EI + C - EF$). Ora, não pode a recorrente querer que a quantidade consumida seja igual apenas a soma das aquisições menos o estoque final, sem levar em conta o estoque inicial.

Assim, por exemplo, para o item D10095111a Planilha de Movimentação de Estoque – Empresas Vinculadas a fls. 189 informa que havia um estoque inicial no montante de 232.498,00 e que houve outras aquisições no total de 449.150,00, somando-se tais valores chega-se ao estoque final de 681.648,00, logo, a quantidade importada (6.152.424,00) é toda passível de ajuste.

Para o item B11060560, se levarmos em conta apenas o Estoque Inicial no montante de 324,136 (vide linha 40 da planilha a fls. 567), a quantidade tributada indevidamente, segundo os cálculos da recorrente, já ficariam reduzidos para 4,428.

Para o item D10252715, se levarmos em conta apenas o Estoque Inicial no montante de 322.551,20000 (vide linha 80 da planilha a fls. 568), desaparece a quantidade tributada indevidamente, até mesmo porque há que se concluir que foram consumidas quantidades maiores do que o montante das aquisições.

Para o item D10207651, se levarmos em conta apenas o Estoque Inicial no montante de 9.866,00000 (vide linha 78 da planilha a fls. 568), a quantidade tributada indevidamente, segundo os cálculos da recorrente, já ficariam reduzidos para 4.090,5251. Entretanto, se analisarmos a planilha de movimentação de estoque a fls. 966, veremos o seguinte:

Estoque inicial.....	9.866
Outros.....	296.923
Remessa Ind.....	262.200
Transf.....	21.600
Total das Saídas.....	(580.723)
Aquisição.....	273.000
Outros.....	57.439
Remessa Ind.....	262.200
Transf.....	21.600
Total das Entradas.....	614.239
Estoque Final.....	43.382

Assim, houve saídas no montante de 296.923, ou seja, superiores até mesmo à quantidade importada no período, razão pela qual não há falar que houve uma quantidade tributada indevidamente do item D10207651.

Para o item D10770701, se levarmos em conta apenas o Estoque Inicial no montante de 15.096,00000 (vide linha 99 da planilha a fls. 568), desaparece a quantidade tributada indevidamente, até mesmo porque há que se concluir que foram consumidas quantidades maiores do que o montante das aquisições.

Assim, não há reparos a serem feitos nas quantidades passíveis de ajustes.

DA INCLUSÃO DOS VALORES FRETE, SEGURO

Por último, com relação ao preço-praticado, questiona a recorrente a inclusão, nele, das parcelas referentes ao frete, seguro e tributos sobre importação.

Não tem razão a recorrente, pois as despesas com frete, seguro e tributos devem compor o preço-praticado, já que expressamente assim dispunha o § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96.

Na verdade, equivoca-se a recorrente ao não perceber que o método PRL é opcional e presuntivo. Explico. Primeiro, o método PRL presume um preço parâmetro a partir do preço de revenda menos uma margem fixa de lucro predeterminada, o que o torna um método muito mais fácil de ser aplicado. Por outro lado, sendo presuntivo, não poderia ser obrigatório, ele é facultativo, pois o contribuinte pode sempre optar pelo PIC ou pelo CPL.

Segundo, o legislador ao fixar as condições desse método facultativo e presuntivo, em um primeiro momento, expressamente determinou que os valores relativos ao frete, seguro e tributos sobre importação compusessem o preço-praticado (§ 6º do art. 18 da Lei 9.430/96). Ora, em se tratando de um método facultativo e presuntivo é lógico que cabe ao contribuinte analisar quando é vantajoso a sua aplicação.

A recorrente cria uma situação fática pouco provável (aquisição gratuita de bem no exterior e venda no mercado interno por uma margem de lucro menor que 20%) em que, certamente, não é vantajoso aplicar o PRL, mas, como ele é facultativo, não fica prejudicado o contribuinte, o qual pode adotar o PIC ou o CPL. Trata-se de situação similar a de um contribuinte que, sabendo que irá fechar em prejuízo contábil e fiscal, não deveria optar por apurar o IRPJ sobre o lucro presumido. Seria absurdo querer reinterpretar as normas do lucro presumido, porque nessa hipótese ela poderia levar a exigir IRPJ de alguém que fechou em prejuízo.

Da mesma forma que no lucro presumido, presume-se as despesas e custos, para apurar o lucro; no PRL, presume-se a margem de lucro, para se apurar o custo do bem importado (preço-parâmetro). Note-se, porém, que o preço de revenda é real, pois deve ser aquele informado na escrita contábil do contribuinte, assim sendo, esse preço de revenda é impactado por todos os custos do contribuinte, inclusive pelo valor do frete, seguro e tributos sobre importação. Assim, é sim importante que tais valores (frete, seguro e tributos) sejam incluídos no preço-praticado, para que não fique comprometida a comparabilidade entre preço-parâmetro e preço-praticado.

Por sua vez, quando estamos tratando de normas excepcionais, como essa que estabelece, no campo tributário, um método facultativo e presuntivo, a boa exegese determina a aplicação de uma interpretação estrita, não extensiva. Assim sendo, outra não pode ser a interpretação do § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96 (na redação vigente à época), senão aquela que conclui pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos sobre importação no preço-praticado.

Ademais, tanto é verdade que o custo do frete e seguro deveriam compor o preço do insumo importado, independentemente de comprovação da vinculação entre o

importador e a empresa de transporte, que houve necessidade da edição de nova norma (Lei 12.715/12), para dispor que só se levasse em conta tais custos quando houvesse vinculação. Da mesma forma, houve necessidade que essa mesma lei inserisse o § 6º-A no art. 18, para que o tributo incidente na importação e os gastos aduaneiros deixassem de integrar o preço-praticado. Ocorre, porém, que não se pode querer retroagir tal norma, ainda que seja para beneficiar o recorrente, pois não se trata de norma penal tributária.

Muitas das vezes, as instruções normativas da Receita Federal cumprem, extraordinariamente, a função de Decreto Regulamentador ao consolidar normas legais esparsas, estruturando-as de forma a tornar mais fácil a consulta pelos diversos operadores do Direito Tributário (auditores, advogados, contadores etc). Isso decorre do fato de que as instruções normativas percorrem um trâmite muito mais célere para sua publicação do que os Decretos, o que as torna mais aptas a acompanharem o dinamismo (volatilidade) das leis tributárias.

Todavia, a força normativa dos dispositivos da Instrução Normativa como do Decreto, em matéria sob a estrita legalidade (art. 150, I, CF/88), não decorre de tais atos por si só, mas das LEIS que os fundamentam. Assim, tanto o Decreto como a Instrução Normativa só têm força normativa, em matéria sob reserva legal, quando sejam meras transcrições de normas legais em vigor (consolidações de normas legais) ou, quando dispositivos autônomos, estes se enquadram nos parâmetros hermenêuticos da norma legal de regência da matéria.

Com efeito, a norma jurídica, em matéria sob estrita legalidade, é apenas aquela veiculada por LEI ou Medida Provisória (observados os limites estabelecidos no § 2º do art. 62 da CF/88). Logo, os dispositivos da Instrução Normativa que desbordam da simples literalidade da norma legal não são normas jurídicas, mas meras interpretações da administração tributária, cabendo, assim, ao intérprete verificar se tal exegese encontra amparo na LEI. Tanto é assim, que o Regimento Interno da RFB (Portaria MF nº 203/2012), no inciso II do seu art. 1º dispõe que é finalidade da Receita Federal do Brasil “*interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções à sua execução*”.

Por último, equivoca-se a recorrente ao tentar fundamentar a não inclusão dos valores de frete, seguro e tributos no preço praticado na IN 38/97, pois, ela não passa de uma interpretação da administração tributária que, quanto à matéria sub examine, não poderia desbordar dos estritos limites dados pelo § 6º do art. 18 da Lei 9.430/96. Ademais, cabe lembrar que ela foi revogada em março de 2001, razão pela qual não era nem mais a intepretação oficial da RFB no momento do fato gerador em tela.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter a retificação do saldo de prejuízo fiscal, bem que do saldo de base negativa da CSLL, ambos do anocalendário de 2001.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

CÓPIA