



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

Processo nº 16561.000127/2007-98
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.863 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrentes CLARIANT S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS.

Após o início do processo de fiscalização, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência. A fiscalização não está obrigada a testar todos os métodos facultados ao contribuinte.

IMPORTAÇÕES. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

EXPORTAÇÕES. SAFE HARBOUR DA LUCRATIVIDADE.

As operações de exportações, para empresa vinculada ou não, domiciliada em países com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo, integra a base de cálculo do *safe harbour* da lucratividade.

EXPORTAÇÕES. NECESSIDADE DE AJUSTE.

Somente estão sujeitas ao arbitramento as operações cuja relação entre o preço médio das operações de exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado no mercado brasileiro em operações idênticas ou similares.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá, que votaram por dar provimento.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Clariant S/A recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 5ª Turma da DRJ São Paulo 01/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte acima qualificada foi autuada e notificada, em 29/11/2007, a recolher crédito tributário no valor de R\$ 24.563.684,20, relativo ao IRPJ, e CSLL referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002.

Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 1819 a 1839, a fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada teve a finalidade de verificar a correta apuração dos preços de transferência nas operações de importação e exportação com pessoas vinculadas no ano-calendário de 2002.

IMPORTAÇÕES

O contribuinte foi intimado a apresentar o método adotado, relação de pessoas vinculadas, memórias de cálculos, arquivos magnéticos e demais papéis de trabalho, para a comprovação dos preços de transferência em suas operações de importações.

Da análise das informações prestadas, verificou-se que o contribuinte utilizou dois métodos, para os cálculos dos preços parâmetros em suas operações de importações para o período fiscalizado: PRL(20) e PRL(60).

PREÇO PRATICADO

Da análise das planilhas de fls. 318 a 395, a fiscalização constatou que o contribuinte calculou o preço praticado em R\$/unidade com base no valor FOB (free on board), contrariando o disposto no parágrafo § 4º da IN SRF nº 243/2002, segundo o qual o contribuinte deveria ter calculado o preço praticado em R\$/unidade com base no valor CIF + II, ou seja, custo mais seguro internacional + fretes internacionais + imposto de importação.

PREÇO PARÂMETRO

No tocante ao cálculo do preço parâmetro a fiscalização aceitou os valores apurados pelo contribuinte nas operações sujeitas ao PRL(20).

O mesmo não ocorreu em relação as operações sujeitas ao PRL(60). O autuante afirma que os cálculos não estão de acordo com o disposto no item "b" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2003.

Cita dois exemplos:

O primeiro, trata de matéria-prima utilizada na produção de um único produto para venda. Neste caso demonstra que o contribuinte calculou o preço parâmetro mediante a aplicação da margem de lucro de 60% diretamente sobre o preço líquido de venda diminuído das "Despesas Gerais de Fabricação". Ressalta que a IN

243/2002 não menciona a exclusão das despesas em tela e que também não foi levado em consideração o percentual da matéria-prima no custo da produção.

O segundo, trata de matéria prima utilizada na produção de mais de um produto para venda. Neste caso o autuante destaca que o contribuinte calculou o preço parâmetro de cada um dos produtos fabricados e, determinou um preço parâmetro final mediante o cálculo da média aritmética simples dos valores apurados produto a produto. O autuante, entende, que no caso específico, o correto seria calcular a média ponderada.

AJUSTES APURADOS

Em face das irregularidades apontadas o autuante demonstra a metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002 e apura o montante passível de ajuste no LALUR, já deduzidos os valores declarados, como segue:

Método	Valor de Ajuste em R\$
PRL 20%	1.876.396,36
PRL 60%	17.513.489,73
TOTAL	19.389.886,09

EXPORTAÇÕES

A fiscalização não concorda com a posição firmada pelo contribuinte em não realizar os cálculos do preço de transferência, em suas operações de exportações, sob o argumento de que se enquadra no artigo 35 da IN SRF nº 243/2002.

Argumenta que o artigo 35 é abrangente quanto à comprovação da margem de lucratividade líquida sobre as receitas de exportação para pessoas vinculadas. Considera não apenas a margem de lucro do ano fiscalizado como considera a margem de lucro líquido sobre as exportações para pessoas vinculadas dos dois anos precedentes e que conforme o disposto no artigo 37 incisos I e II, a questão da lucratividade não se aplica as exportações efetuadas para países com tributação favorecida (inciso I) e que o fato de o contribuinte enquadrar-se dentro dos limites estabelecidos pelo artigo 35 da referida IN, não implica a aceitação definitiva pela autoridade fiscal (inciso II).

Destaca que o contribuinte demonstrou a sua lucratividade somente para o período fiscalizado que foi de 12,7%, considerando as vendas de exportações consolidadas para pessoas vinculadas e países com tributação favorecida.

Por este motivo a fiscalização impugnou a receita reconhecida com base no preço praticado, e de ofício determinou o ajuste da receita de exportação com base nos métodos PEVx e CAP, como segue:

Método	Valor de Ajuste em R\$
PVEx	15.631.725,76
CAP	5.001.574,37
TOTAL	20.633.300,13

DOS LANÇAMENTOS

Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Documento assinado digitalmente conforme Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

Autenticado digitalmente em 26/12/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 26/12/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 24/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IRPJ (fls. 1.804 A 1.809), com base: no inciso I e IV do § 3º do artigo 240 do RIR/99, combinado com os artigos 23 e 26 da IN SRF nº 243/2002; e, alínea "d" do inciso II do artigo 241 do RIR/99 combinado com o artigo 2º da Lei nº 9.959/2000, constituindo um crédito tributário no valor total R\$ 21.643.119,09;

CSLL (fls. 1.810 a 1.814), com base no artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei 9.430/96 e artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições, constituindo um crédito tributário no valor total de R\$ 2.920.565,11.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 29/11/2007, a empresa interessada, por meio de seus procuradores regularmente constituídos (fls. 2.048 e 2.049), apresentou em 28/12/2007 a impugnação de fls. 2.056 a 2.118, acompanhada dos documentos as fls. 2.119 a 2.168 e 56 (cinquenta e seis) Anexos. A peça impugnatória foi assim sintetizada pela requerente:

Da possibilidade de utilização de qualquer um dos métodos previstos nos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96

(i) os artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96 determinam a possibilidade de o contribuinte utilizar simultaneamente os métodos ali previstos, não havendo o que se falar, portanto, na escolha de um destes métodos;

(ii) a única exigência feita pelos citados dispositivos é a de que seja utilizado o método mais favorável ao contribuinte, constituindo esta exigência uma obrigação aos agentes da Administração Tributária;

PARTE A: Das Operações de Importação

PRL 60% - Da ilegalidade da nova sistemática introduzida pela IN nº 243/02 e da observância ao princípio da irretroatividade

(iii) quanto ao PRL 60%, não pode prosperar a exigência feita com base na sistemática instituída Instrução Normativa no 243/2002, tendo em vista que o citado dispositivo, além de extrapolar os limites da lei, sendo, portanto, ilegal, não pode ser validamente aplicado ao ano-calendário de 2002;

PRL 20% - Da indevida inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado (CF x FOB)

(iv) quanto ao PRL 20%, a inclusão do frete, seguro e tributos incidentes na importação não pode ser mantida, tendo em vista que a Impugnante comprovou que isto acarretaria diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência;

PIC - Subsidiariamente, caso sejam rejeitados os cálculos feitos pela a Impugnante com base no método PRL, a D. Autoridade Fiscal deveria ter aplicado o PIC

(v) quanto às operações de importação, a Impugnante demonstrou diversas vezes durante a fiscalização que havia efetuado os cálculos dos preços de transferência também pelo método PIC, apresentando suas memórias de cálculo (doc. 4, "IMP." I ao "IMP." 220), devendo este método ser aceito, tendo em vista tratar-se do método o mais favorável do que o método PRL na forma como aplicado pela D. Autoridade Fiscal;

PARTE B: Das Operações de Exportação***Safe Harbour da lucratividade - nova exigência do art. 35, da IN nº 243/02***

(vi) no caso das operações de exportação, não pode ser mantida a rejeição da aplicação do safe harbour da lucratividade (artigo 35 da IN nº 243/2002), tendo em vista que a D. Autoridade Fiscal pretendeu aplicar o cálculo da lucratividade não apenas para o período fiscalizado, mas também para os dois anos anteriores, exigência esta não vigente à época da ocorrência do fato gerador, introduzida somente em 30/12/2003, através da Instrução Normativa nº 382;

(vii) contudo, mesmo que se mantivesse o posicionamento fiscal de que o cálculo da lucratividade deveria ter sido feito relativamente ao período fiscalizado e os dois anos precedentes, a Impugnante também estaria amparada pelo safe harbour, conforme restou demonstrado na planilha denominada "EXP." I;

Safe Harbour da lucratividade - Paraísos Fiscais

(viii) as operações de exportação para empresas vinculadas localizadas em paraísos fiscais devem ser consideradas para o cálculo da lucratividade a que se refere o artigo 35 da IN nº 243/2002, devendo apenas estas operações sofrerem o controle dos preços de transferência mesmo que seja atingido o percentual mínimo exigido pelo citado dispositivo;

(ix) subsidiariamente, caso seja mantido o entendimento da D. Autoridade Fiscalizadora, a Impugnante também demonstra que, até mesmo excluindo-se do cálculo as operações de exportação realizadas para paraísos fiscais, tanto para o período de apuração, como somado aos dois anos precedentes, ainda assim não se afastaria o safe harbour da lucratividade, visto que o lucro líquido destas operações continuaria superior a 5% (cinco por cento) do valor total destas receitas, mesmo levando-se em consideração a atual redação do art. 35 da IN nº 243/2002 ("EXP." 6);

Safe Harbour - Da adequação das operações da empresa ao disposto no artigo 19, "caput", da Lei nº 9.430/96

(x) ainda que tais operações não estivessem acobertadas pelo referido artigo, estariam acobertadas pelo safe harbour previsto no caput do art. 19 da Lei nº 9.430/96 e no art. 14 da IN nº 243/2002, pois os preços médios praticados nas operações de exportação correspondem a, no mínimo, 90% do preço praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro (conforme demonstrado pelos cálculos das planilhas denominadas "EXP." 2 e "EXP." 3 e notas fiscais relacionados no doc. "EXP." 4, juntadas dos volumes 2 ao 51), fato desconsiderado pela D. Autoridade Fiscal; e;

CAP - Subsidiariamente, a D. Autoridade Fiscal deveria ter aplicado o PVEx e o CAP para todos os produtos, o que a faria concluir que o CAP é o método mais vantajoso Impugnante

(xi) por fim, caso não se considerasse quaisquer dos argumentos relativos às operações de exportação, a D. Autoridade Fiscal deveria ter aplicado o método CAP, como ela mesma afirmou que faria, tendo em vista tratar-se do método mais favorável à Impugnante, conforme demonstrado pela planilha denominada "EXP." 5, do anexo I.

DA DILIGÊNCIA

Em face das alegações da Impugnante, esta autoridade julgadora entendeu por bem encaminhar os autos ao autuante a fim de que fossem esclarecidos os seguintes pontos:

- 1) Esclarecer os motivos pelos quais não foram considerados os ajustes calculados pelo contribuinte pelo método PIC colocados à disposição da fiscalização (fls. 1.112 e 1.228/1.229);
- 2) Analisar os ajustes calculados pelo método PIC (Anexos 52 ao 56), e recalcular, se for o caso, o ajuste apurado considerando produto a produto o método mais favorável ao contribuinte;
- 3) Verificar a necessidade de arbitramento das receitas de exportação em função do disposto no artigo 14 da IN SRF nº 243/2002;
- 4) Observado o item anterior e com base nos métodos utilizados no procedimento de fiscalização, elaborar planilha de cálculo dos ajustes decorrentes das operações de exportações efetuadas para país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo.

Em atendimento ao solicitado a autoridade lançadora elaborou o relatório de fls. 2.180 a 2.183 no qual expõe em apertada síntese o seguinte:

No tocante às operações de importação (itens 1 e 2), adotou o método utilizado pelo contribuinte na DIPJ, conforme determina o artigo 40 da IN 243/2002. Entende que o solicitado no item 2 ficou prejudicado em face da resposta da questão nº 1.

Em relação às operações de exportação (itens 3 e 4), que não procede a reclamação do contribuinte referente à não aplicação do artigo 14 da IN SRF nº 243/2002, por parte do fisco, visto que, o contribuinte foi taxativo, claro e objetivo em sua resposta contida às fls. 405 e 1.228, no sentido de que não houve aplicação de qualquer método no ano-calendário de 2002 em face do disposto no artigo 35 da IN SRF nº 243/2002.

Argumenta que "*o legislador concedeu o benefício ao contribuinte para que efetuasse os cálculos do preço de transferência, em suas operações de exportações, somente para aqueles produtos que apresentasse um índice "menor ou igual a 90%", isto é, o índice que deveria ser calculado e demonstrado pelo CONTRIBUINTE pela relação "preço médio praticado nas exportações dividido pelo preço médio praticado no mercado brasileiro", em conformidade com o artigo 14 e seus parágrafos da Instrução Normativa nº 243/2002.*" (destaques do original)

Afirma que antes de adotar os métodos PVEx e CAP, calculou por amostragem (16 itens) a relação dos Preços médios na exportação/Preços médios no mercado brasileiro e, que somente após constatar que os itens calculados apresentavam índices inferiores a 90% arbitrou o ajuste pelos citados métodos.

Para atender o item 4 apresenta o demonstrativo de fls. 2.191 e 2.192.

A impugnante foi regularmente notificada do resultado da diligência e apresentou a manifestação de fls. 2.197 e 2.198 assim sintetizada pela requerente:

Quesito 1

(i) a Autoridade Fiscal não respondeu adequadamente este quesito. Ignorando a requisição da D. DRJ, ela deixou de justificar a desconsideração dos Cálculos PIC, referindo-se tão somente à aplicação do método PIC a um único produto, a qual se encontra registrada da DIPJ da Impugnante;

(ii) nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, é possível a aplicação de mais de um método para a apuração de preços de transferência nas importações, e, isso ocorrendo, deve prevalecer o método mais favorável ao contribuinte. No caso vertente, na hipótese de prevalecer a aplicação do método PRL com base na IN 243, os ajustes decorrentes dos cálculos PIC passariam a ser mais favoráveis ao contribuinte, e, portanto, deveriam ser considerados para fins de dedutibilidade;

(iii) o artigo 40 da IN 243, invocado pela Autoridade Fiscal na tentativa de afastar a sua obrigação fazer valer o método mais favorável ao contribuinte, não é aplicável ao caso em tela; mesmo que fosse, não contradiria o artigo 18, § 4º da Lei nº 9.430/96; e mesmo que contradisse, sucumbiria ao comando legal, por força do princípio da legalidade;

Quesito 2

(iv) esse quesito deixou de ser atendido pela Autoridade Fiscal. Nada obstante, o silêncio do Relatório Conclusivo é suprido pelo fato de que os ajustes decorrentes dos Cálculos PIC foram devidamente demonstrados pela Impugnante. Tais ajustes remontam a R\$ 540.029,35, e, na hipótese de não ser reconhecida a ilegalidade do cálculo do método PRL consoante a IN 243 (pretendido pela Autoridade Lançadora), tem a D. DRJ plenas condições de substituir o ajuste de R\$ 15.499.956,71, registrado no auto de infração, por aquele montante;

(v) seria inadmissível uma nova fiscalização dos resultados decorrentes dos Cálculos PIC, pois isso corresponderia ao reexame de fatos já atingidos pela decadência;

Quesito 3

(vi) na hipótese de não ser aplicado o artigo 35 da IN 243, deve ser assegurada a eficácia do artigo 19 da lei nº 9.430/96. Não procede a afirmação da Autoridade Fiscal de que a Impugnante teria "abdicado" ao safe harbour descrito neste artigo. A improcedência dessa alegação decorre não apenas da literalidade do artigo 19 da Lei nº 9.430/96, como também da impossibilidade técnica de existir uma tal renúncia.

(vii) os cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal, também na tentativa de desqualificar a aplicação do artigo 19 da Lei nº 9.430/96, devem ser desconsiderados, pois estão incorretos. Ao invés de aferir a razão entre as receitas de exportação e os preços médios praticados no mercado brasileiro, a Autoridade Fiscal utilizou como divisor os preços médios das exportações realizadas para partes não-relacionadas

Quesito 4

(viii) esse quesito não foi adequadamente atendido. A Autoridade Fiscal limitou-se, por meio do anexo 02 do Relatório Conclusivo, segregar, 24 dentre os cálculos relativos às exportações que lastrearam a autuação (1694 e ss), aqueles atinentes a exportações realizadas para paraísos fiscais. Assim, não foi atendido o escopo do quesito, segundo o qual deveria a Autoridade Fiscal, à luz do quesito 3, redimensionar o montante da autuação, de acordo com a correta interpretação da

legislação pertinente aos safe harbours, também para as exportações destinadas a paraísos fiscais.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 16-20.306 (fls. 2.227-2.246) de 03/02/2009, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, mantendo-o no que concerne aos ajustes nas operações de importação e reformando-o quanto aos ajustes nas operações de exportação, reduzindo tal ajuste de R\$ 20.546.286,35 para R\$ 87.013,78.

A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. Após o inicio do processo de fiscalização, não cabe mais ao contribuinte, alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência. A fiscalização não esta obrigada a testar todos os métodos facultados ao contribuinte.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Arguições de inconstitucionalidade refogem competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

IMPORTAÇÕES. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

EXPORTAÇÕES. SAFE HARBOUR DA LUCRATIVIDADE. As operações de exportações, para empresa vinculada ou não, domiciliada em pais com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo, integra a base de cálculo do safe harbour da lucratividade.

EXPORTAÇÕES. NECESSIDADE DE AJUSTE. Somente estão sujeitas ao arbitramento as operações cuja relação entre o preço médio das operações de exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado no mercado brasileiro em operações idênticas ou similares.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 29/04/2009 (A.R. de fl. 2.252) a interessada interpôs recurso voluntário em 29/05/2009 (fls. 2.269-2.325) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

Da decisão a DRJ recorreu de ofício a este Carf por ter o crédito tributário exonerado excedido o limite previsto na legislação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

Os recursos de ofício e voluntário reúnem os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 688 a 837, a contribuinte foi autuada, pelas seguintes irregularidades, observadas no ano-calendário de 2002:

Quanto às importações: i) cálculo do preço praticado (método PRL) com base no valor FOB e não pelo valor CIF + II, como determina o § 4º da IN SRF nº 243/2002 e, ii) cálculo do preço parâmetro (PRL 60) em desacordo com o artigo 12 da citada IN;

Quanto às exportações: utilização indevida do Safe Harbour da lucratividade previsto no artigo 35, da IN SRF nº 243/2002.

A decisão de primeira instância manteve os lançamentos no que concerne aos ajustes nas operações de importação (objeto do recurso voluntário) e os reformou quanto aos ajustes nas operações de exportação (objeto do recurso de ofício).

Do Recurso Voluntário**Da escolha dos métodos pelo Fisco**

Alega a Recorrente que a Autoridade Fiscal, ao interpretar o § 2º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, e concluir que o mandamento nele veiculado não constitui uma imposição à fiscalização, interpretou de forma incorreta a norma jurídica, uma vez que totalmente dissociada da Lei 9.430/96, cujo § 4º do artigo 18 assim dispõe:

"...na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado".

Com efeito, entendo descabida a argumentação da Recorrente quanto a esse ponto. Veja-se o comando legal citado.

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 de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...]

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será

Documento assinado digitalmente conforme considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método

Autenticado digitalmente em 26/12/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 26/12/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 24/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

[...]

(grifei)

Da leitura acima depreende-se que o escopo do artigo 4º é dirigido tão-somente a pessoa jurídica importadora. É nesse sentido que o comando trata do preço-parâmetro “a ser” utilizado nas importações de empresa vinculada. Ou seja, o momento procedural o qual a norma pretende balizar é aquele anterior à importação dos bens, serviços ou direitos. Não há, naquele momento, procedimento de fiscalização ao qual estaria submetida a empresa, uma vez que os fatos relacionados à importação ainda estavam em desenvolvimento.

Nessa esteira, é clara a orientação no caput do citado artigo 4º de que a opção por um dos métodos de apuração do preço-parâmetro é prerrogativa da pessoa jurídica importadora.

Noutro giro, a situação que se analisa nos autos decorre de procedimento de fiscalização das ações já levadas a termo pela interessada, cuja orientação consta do artigo 40, § único, daquela IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

"Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa"

(grifei).

Assim, caso proceda à desqualificação dos cálculos efetuados pela Contribuinte (o que se analisará mais a frente neste voto), tem a fiscalização a opção de determinar o preço-parâmetro, aplicando um dos métodos referidos na IN SRF nº 243/2002.

No caso em análise, o método adotado pela Autuada nas operações de importação (PRL) foi informado na ficha 34 da DIPJ/2003, transmitida via internet, em 04/07/2003 (fls. 136 a 185).

cálculo adotada pelo Autuante implicava na majoração do preço praticado calculado com base no método PRL.

Entendo, dessa forma, correto o procedimento da fiscalização em auditar os cálculos efetuados pelo contribuinte com base no método PRL em detrimento do método PIC, pleiteado pela Autuada como menos gravoso.

Do emprego do método PRL 60% com a utilização da IN SRF nº 243/2002 para o ano-calendário de 2002

Alega a Recorrente que as disposições da IN SRF nº 243/2002 incluiriam a instituição do método PRL 60% e que somente poderiam ser aplicadas a partir do ano-calendário de 2003. Argumenta que o período de abrangência do auto de infração é o ano-calendário de 2002, e que as disposições da IN SRF nº 243/2002, “que inclui a instituição do método PRL 60% sem respaldo em Lei”, devem ser aplicadas apenas em relação às importações realizadas a partir do ano-calendário de 2003.

Com efeito, entendo descabido o argumento da Recorrente.

Isso porque o método PRL 60% tem como supedâneo legal o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada, vigente à época dos fatos geradores, pela Lei nº 9.959/2000), conforme consta da fundamentação legal do auto de infração. Veja-se o teor do citado artigo:

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:

[...]

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

[...]

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

[...]

Vê-se, portanto, que a instituição do método PRL 60% não se deu, como alegado pela Recorrente, com a IN SRF nº 243/2002, que, por sua vez, é meramente

interpretativa e procedural, quanto à aplicação dos métodos de obtenção do preço-parâmetro.

Tanto é assim que a Solução de Consulta Cosit nº 2, de 23/01/2008, ao esclarecer que, na determinação do preço parâmetro pelo método PRL 60%, com a vigência da IN SRF nº 243/2002, “*deve-se deduzir o valor agregado, ao bem produzido no país, na apuração da margem de lucro de 60%,...*”, nada mais fez do que repisar aquilo que artigo 18 da Lei nº 9.430/96, em seu inciso II, letra d-1, já preconizava.

Descabidos, pois os argumentos da Recorrente quanto a esse ponto.

Da inclusão das despesas de frete, seguro e II no preço praticado

Contesta a Recorrente a inclusão dos valores dos fretes, seguros e impostos não recuperáveis nos custos da importação. Argumenta que tais despesas acarretam diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência.

A interpretação dada pela Recorrente ao artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 não é a correta. Uma leitura mais atenta do *caput* da citada norma, juntamente com seu parágrafo 6º, demonstra que os encargos em comento devem integrar o custo da importação para fins de dedutibilidade, vejamos:

"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: (grifos nossos)

(...)

§ 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."

Como se vê a redação do *caput* não limita o cálculo da dedutibilidade somente a operação efetuada diretamente com a pessoa vinculada. Cita textualmente “os custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição”. Dito de outra maneira, deve ser considerado o “custo total” de colocação do bem no mercado nacional. O disposto no parágrafo 6º apenas reforça a tese de que todas as despesas da colocação do bem no mercado nacional devem ser consideradas, visto que o frete o seguro e os impostos incidentes na importação se enquadram na categoria de despesas e encargos e estão presentes na documentação de importação do bem.

Assim, a utilização do valor CIF + II, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, obedece a seguinte lógica: o método parte do preço de revenda praticado pelo importador (média aritmética), excluindo alguns valores (como os descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, supra transcrita) para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo. Como, o importador considera, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro por ele assumidos, e os tributos

incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também deverá ter nele embutidos tais custos.

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

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora.

Dessa forma, há que se manter o lançamento de IRPJ no que concerne aos ajustes nas operações de importação.

Da tributação correlata

Tendo em vista a estreita relação entre o lançamento do IRPJ ora analisado e aquele relativo à CSLL, por decorrerem dos mesmos elementos de prova e se referirem à mesma matéria tributável, estendo o aqui decidido para aquele lançamento.

Conclusão

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário apresentado.

Do recurso de ofício

Do safe harbour da lucratividade

Contesta a Recorrente o procedimento adotado pelo Autuante na aplicação dos artigos 35 e 37 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*: (destaques acrescidos)

Art. 35. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

A redação do caput deste artigo foi dada pelo artigo 1º da Instrução Normativa nº 382 de 30.12.2003.

Redação Antiga: "Art. 35. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação."

§ 1º Para efeito deste artigo, o lucro líquido correspondente as exportações

Documento assinado digitalmente conforme a legislação da Receita Federal, para empresas vinculadas será apurado segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e na legislação do imposto de renda.

Autenticado digitalmente em 26/12/2014 em 26/12/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 24/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 2º Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns as vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas.

§ 3º Não devem ser computadas, para fins de determinação do percentual estabelecido no caput, as operações de venda de bens, serviços ou direitos cujas margens de lucro, previstas nos arts. 24, 25 e 26, tenham sido alteradas nos termos dos arts. 32, 33 e 34.

Esse parágrafo foi inserido pelo artigo 1º da Instrução Normativa nº 321 de 14.04.2003.

Art. 37. O disposto nos arts. 35 e 36:

I - não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39;

II - não implica a aceitação definitiva do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela SRF.

Conforme relatado, a Recorrente informou à fiscalização que não houve aplicação de qualquer método no ano-calendário de 2002 em face do disposto no artigo 35 acima reproduzido.

O procedimento em tela não foi aceito pela fiscalização por dois motivos: i) o contribuinte não comprovou a lucratividade dos dois anos-calendário anteriores e, ii) no cálculo da lucratividade do período fiscalizado a Autuada considerou as vendas de exportações consolidadas para pessoas vinculadas e países com tributação favorecida.

Sobre os fatos apontados pela fiscalização para impugnar a aplicação do artigo 35 da IN SRF nº 243/2002, cumpre observar que, como bem alega a defesa, a comprovação da lucratividade dos dois anos-calendário anteriores não se aplica ao período fiscalizado (2002), visto que a exigência em tela só foi introduzida pela IN SRF nº 382 de 30/12/2003, publicada em 05/01/2004.

Também não repto correta a interpretação dada pela fiscalização ao artigo 37 da IN SRF nº 243/2002. O texto é claro, a comprovação da adequação dos preços praticados nas exportações, com os documentos relacionados com a própria operação (artigo 35) "não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39".

Como se vê, o artigo 37 não interfere no cálculo da lucratividade, ressalva apenas que as citadas operações não estão dispensadas do controle dos preços de transferência na forma do artigo 19 da Lei nº 9.430/1996.

Destarte, repto por correta a decisão recorrida quando exclui da matéria tributável apurada o ajuste decorrente das operações não atingidas pelo artigo 37 da IN SRF nº 243/2002.

Do cálculo dos ajustes

Documento assinado digitalmente em nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/12/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 26/12/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por LEONA RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 24/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim dispõe o artigo 14 da IN SRF nº 243/2002:

Art. 14. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada, ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§ 1º O preço médio a que se refere o caput deste artigo será obtido pela multiplicação dos preços praticados, pelas quantidades relativas a cada operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o preço médio ponderado.

§ 2º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o caput será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

§ 3º Para efeito do disposto neste artigo, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas, no mercado brasileiro, entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 4º Para efeito de comparação, o preço de venda:

I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, das contribuições Cofins e PIS/Pasep, de outros encargos cobrados pelo Poder Público, do frete e do seguro, suportados pela empresa vendedora;

II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora.

(grifei)

O Autuante menciona no relatório da diligência que antes de adotar os métodos PVEx e CAP, calculou **por amostragem** (16 itens) a relação dos **preços médios na exportação/preços médios no mercado brasileiro**.

A meu ver tal procedimento não corresponde à melhor interpretação da norma.

A aplicação do artigo 14 da IN SRF nº 243/2002 precede o cálculo dos ajustes com base nos métodos previstos nos incisos I a IV, §3º do artigo 19 da Lei nº 9.430/1996, visto que somente estão sujeitas ao arbitramento as operações cuja relação entre o preço médio das operações de exportações, efetuadas durante o respectivo período de apuração

da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado no mercado brasileiro em operações idênticas ou similares.

Ademais, como bem observou a Recorrente em sua Impugnação, o cálculo efetuado pela Autoridade Fiscal não está correto, tendo em conta que o índice apurado corresponde à relação entre o **preço médio praticado na exportação para vinculadas/preço médio praticado na exportação para não vinculadas**.

Destarte, tem-se que, no caso em tela, o Autuante não comprova a necessidade do arbitramento dos preços de transferência nas operações de exportação.

Assim, no tocante às exportações, deve ser mantida tão-somente a matéria tributária apurada pelo próprio contribuinte no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO VALOR DE AJUSTE — VENDAS PARAÍSO FISCAL 2002" (doc. "EXP." 3 — fls. 45 e 46 do Anexo I), conforme demonstrado na decisão recorrida.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, nego provimento aos recursos voluntário e de ofício.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator