



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

Processo nº 16561.720006/2011-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.983 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2016
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE AUTOMOTORES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

Ementa:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO. OPÇÃO. MOMENTO.

Em regra, a opção pelo método de determinação do preço parâmetro é da pessoa jurídica, inexistindo necessidade de comunicação prévia à Receita Federal. Exercida a opção e sendo os valores apurados objeto de questionamento por parte da Fiscalização, descabe a apresentação, em sede de contestação do feito fiscal, de cálculos segundo um método distinto do correspondente à opção anteriormente exercida, mormente na circunstância em que os referidos cálculos dependem de comprovação por meio de procedimento complementar e em que foi oportunizado meios, no curso da ação fiscal, para que eles fossem apresentados.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

Por força do que dispunha o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. A não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PRL impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado.

VALORAÇÃO DO ESTOQUE. METODOLOGIA.

Não é merecedor de reparo a determinação do preço parâmetro que adotou os critérios estipulados pela legislação de regência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243, DE 2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, ao expressar, com precisão matemática, os elementos a serem considerados na determinação do custo dos bens, serviços ou direitos, adquiridos do exterior de pessoa vinculada, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, segundo o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), atuou, com propriedade, nos exatos termos do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional. Irrelevante, *ex vi* do disposto no art. 118 do mesmo Código Tributário Nacional, os efeitos econômicos advindos da interpretação promovida pelo ato normativo combatido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, Luís Roberto Bueloni Santos Ferreira, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE AUTOMOTORES LTDA, já devidamente qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de retificação das bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativas ao ano calendário de 2006, promovidas em virtude da revisão de ajustes relacionados às regras de preços de transferência.

Aproveito fragmentos do relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever os fatos, os ajustes promovidos e as razões de impugnação trazidas pela contribuinte fiscalizada.

[...]

A autuação foi realizada em razão da aplicação do controle de preços de transferência sobre os custos, despesas e encargos na importação de bens adquiridos pela fiscalizada de pessoa vinculada no exterior que, segundo a autoridade fiscal, provocaria uma adição de R\$ 182.870.778,75 às bases de cálculo tributáveis, ao invés dos R\$ 2.486.629,17 reconhecidos originalmente na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2007.

Notificada da presente autuação em 27/10/2011 (fl. 5058), a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal em 28.11.2011 (fl. 5077/5091), em que pede a declaração da improcedência da autuação, com fundamento nas alegações sintetizadas a seguir:

(i) A fiscalização adotou o preço FOB praticado na importação, acrescido dos valores de transporte e seguro (CIF) e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, enquanto que a Impugnante utilizou-se do valor FOB, sem a inclusão dos valores correspondentes ao frete e ao seguro, uma vez que, conforme demonstra a documentação, em anexo (Doc. 02), o transporte e o seguro das mercadorias importadas não é contratado com empresa vinculada, razão pela qual os preços praticados não estão sujeitos às regras do preço de transferência, eis que o real alcance do disposto no § 6º, do art.18, da Lei nº 9430/96, deve ser a inclusão dessas parcelas, apenas quando pagas a pessoa jurídica vinculada à importadora brasileira;

(ii) No cálculo dos preços praticados, foi somado o custo de todas as compras do ano com o valor do estoque inicial, dividindo-se pela soma das quantidades compradas e em estoque inicial, fazendo com que sejam computadas, na apuração dos preços praticados, compras que restaram em estoque no final do ano-calendário, e não apenas os custos efetivos das compras consumidas; assim, informações de estoque que ainda não transitavam no resultado do ano-calendário de 2006, tais como receitas e custos, participaram indevidamente da formação dos preços praticados;

(iii) O segundo equívoco se dá na utilização do valor do estoque, para determinar os custos dos produtos, que compuseram o saldo inicial, uma vez que o valor de estoque envolve várias parcelas de custo, além do valor da mercadoria (FOB), como as parcelas de seguro, frete e imposto de importação, parcelas que, consoante já mencionado, não devem ser computadas para a apuração do preço praticado;

(iv) Ainda que se entenda que se deva utilizar o valor CIF+II, para determinar o preço praticado, o valor considerado pela fiscalização envolve parcelas referentes a outros custos, resultando em um preço praticado maior que o FOB e o próprio valor CIF+II e, obviamente, um ajuste não previsto em lei;

(v) Diante disso, conclui-se que tanto no cálculo pelo método do Preço de Revenda Menos Lucro com margem de 20% PRL20, quanto no Preço de Revenda Menos Lucro com margem de 60% PRL60, houve equívoco nos valores utilizados pela fiscalização para o cálculo dos preços praticados, não havendo, conseqüentemente, fundamento para os ajustes realizados;

(vi) Na aplicação do método Preço de Revenda Menos Lucro com margem de lucro de 60%, o autuante apurou a participação do insumo importado, no preço de venda do produto acabado e sobre este valor aplicou o percentual de 60%, obtendo o preço parâmetro da mercadoria importada da pessoa jurídica coligada, conforme disposto no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002, procedimento flagrantemente em desacordo com a literalidade da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1, que expressamente determina que a margem de lucro de sessenta por cento seja calculada sobre o preço de revenda, depois de deduzido o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção, sendo esse o cálculo adotado pela Impugnante, conforme planilha em anexo (Doc. 04);

(vii) A Impugnante optou, em sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2006, pela adoção do método Preço de Revenda Menos Lucro — com margem de lucro de 20% para os veículos, tendo em vista a dificuldade, na obtenção e comprovação dos preços praticados na venda dos veículos em questão em operações realizadas com pessoas não vinculadas, de forma a viabilizar a adoção do método dos Preços Independentes Comparados PIC, que foi utilizado para os veículos *SpaceFox* e que ficaram dispensados de qualquer ajuste, conforme ratificado pela própria fiscalização;

(viii) No entanto, a Impugnante conseguiu apurar esses preços e elaborar a planilha, em anexo, que demonstra a ausência de divergência entre os preços praticados e os preços parâmetros, no que tange a dois dos dez veículos, objetos das autuações (Doc. 03), devendo, portanto, serem canceladas as autuações quanto a esses itens.

A já citada 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 16-54.005, de 08 de janeiro de 2014, pela procedência das retificações empreendidas pela Fiscalização.

O referido julgado foi assim ementado:

ATO NORMATIVO. ILEGALIDADE. APRECIACÃO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de entendimento da administração tributária expresso em ato normativo, com fundamento em sua suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ESCOLHA DO MÉTODO.
COMPROVAÇÃO.

A adoção de método de apuração de preço de transferência está condicionada à comprovação dos elementos utilizados pelo contribuinte para o cálculo do preço parâmetro.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM
FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

O valor de frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação devem ser incluídos na apuração dos preços praticados, assim como dos preços parâmetros, segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro).

MÉTODO PRL. CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO.

O preço praticado, para fins de apuração dos ajustes relativos aos preços de transferência, é obtido a partir do preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada domiciliada no País durante o período de apuração sob exame, e não pelo método PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair).

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Irresignada, a contribuinte fiscalizada interpôs recurso voluntário, fls. 6.484/.6500, por meio do qual renova os argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Cuida o presente processo de exigências de IRPJ e CSLL, relativas ao ano calendário de 2006, formalizadas a partir de ajustes promovidos com base nas normas de PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 5019/5058, as matérias tributáveis apuradas foram as seguintes:

- i) R\$ 8.920.378,65: AJUSTE - PRL 20% - VEÍCULOS;
- ii) R\$ 4.014.922,25: AJUSTE - PRL 20% - PEÇAS;
- iii) R\$ 91.914.472,82: AJUSTE - PRL 60% - PEÇAS; e
- iv) R\$ 78.021.005,03: AJUSTE - PRL 20% e PRL 60% - PEÇAS.

TOTAL: R\$ 182.870.778,75

Na medida em que a fiscalizada promoveu ajustes no montante de R\$ 2.486.629,17, os lançamentos tributários recaíram sobre o valor de R\$ 180.384.149,58 (R\$ 182.870.778,75 - R\$ 2.486.629,17).

Aprecio os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

AUSÊNCIA DE AJUSTE PARA VEÍCULOS COM BASE NO MÉTODO PIC

Alega a Recorrente que optou pelo método PRL 20% para os veículos que foram objeto de ajuste por parte da Fiscalização, porém, conseguiu apurar preços independentes e elaborar planilha, anexa à impugnação, que demonstra a ausência de divergência entre os preços praticados e os preços parâmetros no que tange a dois dos dez veículos submetidos à autuação.

Penso que, aqui, a questão a ser enfrentada inicialmente diz respeito à possibilidade de a Recorrente, tendo optado por determinado método de apuração de ajuste de preços de transferência, pode, em virtude questionamento feito em âmbito de procedimento fiscal regular, apresentar, em sede de defesa, nova determinação de ajuste com base em método distinto.

Conforme registro feito no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente foi intimada em 29/06/2010 a informar os métodos de ajuste relativo aos preços de transferência. Com base na resposta apresentada, a Fiscalização concluiu que para os veículos SPACE FOX,

importados da Argentina, os denominados preços parâmetros foram determinados com base no método PIC. Para os demais veículos, importados para revenda, foi utilizado o método PRL 20.

Ainda de acordo com o referido Termo de Verificação, em 03/06/2011, por meio do Termo de Intimação nº 007/2011, a Recorrente foi intimada a eleger, para as operações envolvendo veículos cujo método utilizado foi o PRL 20, outro método, caso não tivesse sido possível a utilização do citado método.

Para o item 4 do referido Termo de Intimação nº 007/2011, que representa o item no qual a Fiscalização oportuniza a eleição de um outro método caso o PRL 20 não fosse possível, a Recorrente respondeu:

[...]

Item 4: informar que o arquivo "Fiscalização_2006_Vendas" representa todas as vendas realizadas para pessoas não vinculadas. Cabe ressaltar, conforme mensagem eletrônica endereçada a V. Sas. em 21.06.2011 e reproduzida abaixo, a Volkswagen teceu algumas ponderações acerca do conceito de pessoa vinculada para fins de Preço de Transferência, o qual entende que os concessionários da marca não são vinculados, permitindo, assim, a aplicação do método PRL, **restando os demais subitens (letras b, c, d, e) prejudicados, vez que remetem à aplicação de outros métodos.** (GRIFEI)

Os subitens "b", "c", "d" e "e" são exatamente os que se relacionam com a oportunidade oferecida pela Fiscalização para que a contribuinte, caso não dispusesse de meios para aplicar o método PRL 20, adotasse outro método.

Como se vê, a própria Recorrente, na ocasião, julgou prejudicadas as solicitações, por entender que, a partir das suas considerações acerca do conceito de pessoa vinculada (aceita pela Fiscalização¹), seria perfeitamente possível a aplicação do método PRL 20.

Não me parece razoável que, agora, em sede de contestação do feito, possa-se admitir a apresentação de novos preços parâmetros com base em método distinto do que foi, por opção, adotado, mormente na circunstância em que seria necessária a realização, de ofício, de procedimento complementar (diligência) objetivando a comprovação dos cálculos trazidos ao processo, ou, no mínimo, aguardar que a contribuinte aporte aos autos cópia das faturas que ela se propõe a obter junto à empresa exportadora (no recurso, a contribuinte assinala: "*Caso assim não se entenda, a Recorrente protesta pela juntada da cópia das faturas utilizadas na apuração dos preços parâmetros pelo método PIC, que terá que obter com a empresa exportadora*").

Deixo, pois, de acolher o requerido pela Recorrente

PRL - 20% E 60%: INDEVIDA UTILIZAÇÃO DO VALOR CIF E VALORAÇÃO DO ESTOQUE INICIAL PARA APURAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS

¹ Às fls. 08 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante assinala: "Analisamos as ponderações, apresentadas pela empresa em resposta ao referido Termo, no que se refere à conceituação das concessionárias nacionais de veículos como pessoas jurídicas vinculadas a empresa Volkswagen, sendo que essa fiscalização **acatou a argumentação apresentada**".

Alega a Recorrente que os Auditores Fiscais têm utilizado na aplicação do método PRL o custo da mercadoria adicionado das parcelas pagas a terceiros a título de frete, seguro e imposto de importação. Diz que, se tais valores são pagos a terceiros não vinculados, eles não devem ser incluídos na apuração dos preços de transferência. Alega que, quanto à valoração do estoque inicial, no item B5, página 34 do Termo de Verificação Fiscal, consta que somente é passível de ajuste no ano calendário a quantidade efetivamente consumida durante o ano, de modo que, para determinar os preços praticados, deve-se utilizar o custos das importações, que foram consumidas, por meio da metodologia PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), de acordo com as regras contábeis. Afirma que no cálculo dos preços praticados estão sendo levadas em conta compras que restaram no estoque no final do ano calendário, e não apenas os custos efetivos de compras consumidas. Adiante, repisa que as parcelas de seguro, frete e imposto de importação não devem ser computadas na apuração do preço praticado.

Relativamente aos valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação, releva, de início, reproduzir as disposições da Lei nº 9.430, de 1996, acerca da matéria, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Com efeito, temos (*verbis*):

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.

Antes de adentrar à questão propriamente dita, destaco que o disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, há muito disciplina a apropriação de custos na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas submetidas ao lucro real.

Nessa linha, assim dispõe o artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

[...]

O referido dispositivo constitui, inclusive, matriz legal dos artigos 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Penso que não exista dúvida de que a disposição contida na Lei nº 9.430, de 1996, efetivamente diz respeito ao custo contábil.

Entendo, também, que a norma em comento tinha aplicação genérica, isto é, não dizia respeito a um determinado método de determinação de preço parâmetro, mas, sim, à determinação do custo em qualquer dos métodos preconizados no artigo em que se encontra inserida.

A meu ver, quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito à possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender.

Observe-se que a regra é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação.

Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 243, de 2002, tratando do que denominou de normas comuns aos custos na importação, esclareceu que, *verbis*:

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.

[...]

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

Os artigos 12, 8º e 13, acima referenciados, tratam do PRL, PIC e CPL, respectivamente.

No caso do método do Preço de Revenda menos Lucro, penso que, ausente a comprovação de que na determinação dos preços de revenda não se encontram agregados os valores correspondentes ao frete, ao seguro e ao tributos devidos na importação, descabe falar em exclusão dos referidos valores. A inclusão ou não de tais montantes, à evidência, associa-se às condições de comparabilidade, isto é, comprovasse a Recorrente que na determinação dos seus preços de revenda não fez repercutir os dispêndios em comento, ganharia plausibilidade a sua argumentação, porém, na inexistência de tal comprovação, a suposição decorre do que é tecnicamente correto, qual seja, a de que nos preços de revenda praticados encontram-se incluídos os gastos incorridos na importação do produto.

Apreciando idêntica matéria, o Ilustre Conselheiro Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, nos autos do processo administrativo nº 16327.000966/2002-74 (acórdão nº 105-17.077), assinalou:

A questão gira em torno da imperiosidade, ou não, da consideração dos custos de transporte e seguro e do imposto de importação na composição do preço

parâmetro. Isso porque a Recorrente entende que "sendo o frete e o seguro pagos a terceiros e o II ao Erário Federal, trata-se de encargos não manipuláveis pela importadora e a empresa vinculada no exterior e que, portanto, não devem ser levadas em consideração na comparação entre o preço dos produtos praticados entre estas e aqueles considerados aceitáveis pelo mercado" (fls. 1188).

Por outro lado, "a Fiscalização, conforme impõe o par. 4º do art. 4º da IN SRF nº 32/01, trabalhou com o Custo de Importação CIF, ou seja, o valor do frete e do seguro, suportado pelo importador, foi incluído no cálculo.

Vejamos o que dispõe o § 6º do referido art. 18 da Lei nº 9.430/96:

...

Como bem pontuou a decisão recorrida "examinando-se o dispositivo no contexto dos objetivos pretendidos pela legislação de preços de transferência, observa-se que os valores do frete, do seguro internacional e do imposto de importação certamente não poderiam deixar de ser considerados na busca pelo preço parâmetro, pois, apesar de normalmente não constituírem encargos devidos à empresa vinculada no exterior, esses valores são agregados ao custo de importação e compõem o preço pelo qual a mercadoria importada ficou efetivamente disponível para o importador no Brasil".

De outra forma, não é razoável supor que o preço utilizado possa ser contraposto ao preço parâmetro utilizando-se critérios diversos na composição do custo em um e noutro caso.

Não pode, assim, referidas parcelas serem excluídas da composição do custo a ser considerado na importação. E não se está falando, aqui, de aplicação retroativa da IN nº. 32/01. Isso porque a disposição constante da IN nº. 38/97 de que os valores de transporte e seguro poderão integrar o custo de bens adquiridos do exterior não pode fugir à própria disposição da lei que é tomada como seu fundamento, sendo lida nos termos do disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº. 9.430/96. Não consiste, assim, a reclamada disposição da IN/97, em mera faculdade do Contribuinte, mas senão um dever de, na composição do custo de importação, adicionar os valores referentes ao frete e seguro.

O mesmo se diga com relação aos II, que somente tratará bases corretas de comparação se for considerado no custo de ambos os valores apurados.

No que tange à valoração de estoque, para rejeitar as alegações da Recorrente, sirvo-me do mesmo elemento por ela apontado, qual seja, o Termo de Verificação Fiscal.

Com efeito, a autoridade autuante assinala de forma expressa que, no caso do PRL, a determinação do preço parâmetro deve levar em consideração a quantidade consumida no processo produtivo e a quantidade revendida (subitem B.4, fls. 5.050 do processo), e, diferentemente do que alega a Recorrente, apresenta DEMONSTRATIVO DE CONSUMO, no qual efetiva a utilização da fórmula $QUANTIDADE\ CONSUMIDA = ESTOQUE\ INICIAL + COMPRAS - ESTOQUE\ FINAL$ (subitem B.5, fls. 5.053/5.054 do processo).

No mais, como bem ressaltou o ato decisório recorrido, na aplicação do método PRL a legislação tributária estabelece que sejam considerados os custos médios, descabendo falar, pois, em método PEPS.

Sou, assim, pelo não acolhimento das razões recursais tratadas no presente item.

PRL 60%

Alega a Recorrente que a exigência fiscal também decorre de manifesto equívoco de interpretação por parte da autoridade lançadora do disposto na Lei nº 9.430/96. Afirmar que os preceitos fixados pela referida lei foram rigorosamente observados por ela. Alega que, comparando os cálculos por ela efetuados com os apresentados pela autoridade fiscal, constata-se que a diferença reside na apuração da margem de lucro. Sustenta que o procedimento de determinar a proporção do insumo importado no preço de venda do produto acabado e sobre este valor aplicar a margem de lucro de 60% está flagrantemente em desacordo com a literalidade da Lei nº 9.430/96. Diz que a IN/SRF nº 243/2002 jamais poderia instituir forma de cálculo contrária à previsão legal. Argumenta que a fórmula de cálculo estabelecida pelas Instruções Normativas SRF nº 113/00 e 32/01, que antecederam a IN SRF nº 243/2002, reproduz o que está determinado na Lei nº 9.430/96 e que foi essa a forma de cálculo por ela adotada.

Penso, primeiramente, que a requisição de invalidade do lançamento formalizada pela Recorrente vem acompanhada de afirmação digna de reparo, vez que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não estabeleceu qualquer fórmula para a determinação do preço parâmetro relativo ao denominado método PRL 60%.

As fórmulas, sejam as porventura referenciadas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal (Instruções Normativas nºs 113/2000; 32/2001; e 243/2002), representam expressões matemáticas do exercício interpretativo feito pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do citado art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A análise do presente item deve ser direcionada no sentido de se aferir se a Instrução Normativa nº 243, de 2002, ao estabelecer fórmula para determinação do denominado preço parâmetro, foi além dos limites a ela impostos, isto é, extrapolou a lei que objetivou complementar.

Digo que a questão limita-se à análise das prescrições trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2002, pois, neste item, em que pese a variação de argumentos, a linha de defesa da Recorrente tem por premissa a invalidade do referido ato normativo.

Aqui, é importante ressaltar, não existe questionamento relacionado aos cálculos em si, efetuados pela autoridade fiscal.

Ponto que, no que tange à legalidade IN 243, já tive a oportunidade de me pronunciar nos autos do processo administrativo nº 16643.000266/2010-15, razão pela qual, adiante, promovidas as devidas adaptações aos questionamentos veiculados por meio da peça recursal, repisarei argumentos ali expendidos.

Retornando à questão da “fórmula”, reitero que, a meu ver, não estamos diante de instituição, por meio de Instrução Normativa, de fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60% diversa da estabelecida pelo art. 18 da Lei nº 9.430/1996, vez que, como já dito, a lei não estabeleceu “fórmula” no sentido empregado pela ora Recorrente,

isto é, não exprimiu por meio de símbolos os elementos que compunham o chamado preço parâmetro.

Vejam, então, o disposto em cada um dos atos antes referenciados, relativamente ao caso em debate (art. 18 da Lei nº 9.430/96 e art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002).

Lei nº 9.430/96

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:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

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

...

Instrução Normativa nº 243/2002

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;
- IV - de margem de lucro de:

...

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

...

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou

direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

Para fins de solução da controvérsia, o que importa apreciar é se a interpretação feita pela Recorrente efetivamente traduz a disposição da lei. Cabe, da mesma forma, verificar se a "interpretação oficial", promovida pela Receita Federal e esposada na Instrução Normativa nº 243, reflete o comando da lei, de modo a afastar a trazida pela ora Recorrente.

Não me parece restar dúvida que o valor resultante da aplicação da "fórmula" descrita pela Recorrente não tem qualquer relação com o denominado preço parâmetro almejado pela lei.

As regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

O que, no parágrafo anterior, denominou-se CUSTO INCORRIDO SEM ARTIFICIALISMOS, nada mais é que o PREÇO PARÂMETRO almejado pela lei a partir do estabelecimento de métodos matemáticos.

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

Observa-se que, no método em debate (PRL 60), o legislador partiu do preço de revenda para chegar ao custo. Assim, me parece razoável que se possa buscar a expressão matemática do preço parâmetro por meio do caminho inverso, isto é, através dos elementos formadores do preço.

Em elevada sintetização, a formação de preços consiste em um processo de **acumulação de custos, acrescida de uma margem de lucro. Admitida uma liberdade**

terminológica, isto é, abandonado o rigor dos conceitos próprios da teoria econômica, pode-se afirmar que o preço praticado por determinada unidade produtiva resulta da soma dos custos totais incorridos no processo produtivo, incluídos aí a remuneração dos fatores de produção (valor agregado), acrescidos de uma margem de lucro.

A grosso modo, o preço de venda (PV) de um determinado produto poderia ser assim determinado: $PV = \text{custo de importação dos insumos} + \text{custo incorrido no processo produtivo (remuneração de fatores = valor agregado)} + \text{impostos, descontos incondicionais, comissões, etc. (despesas fixas e variáveis)} + \text{margem de lucro}$.

No caso da aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro a insumo importado utilizado no processo produtivo, o preço parâmetro representa o custo de importação livre dos elementos previstos na lei como integrantes do preço de revenda. Daí que se considera esse preço de revenda diminuído dos descontos incondicionais; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro fixada pela lei (60% sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas); e do valor agregado do país.

Exprimindo matematicamente esta primeira análise, teríamos:

$$PP = PR - C/D - ML (PR - C/D) - VA$$

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando “PR – C/D” como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

$$PP = PLV - ML (PLV) - VA$$

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro sugerido pelas Instruções Normativas anteriores à edição da IN 243, na interpretação que tem sido emprestada em variadas teses de defesa, seria expresso da seguinte forma:

$$PP = PLV - ML (PLV - VA)$$

ou

$$PP = PLV - ML (PLV) + ML (VA)$$

Note-se que, neste caso, o preço de comparação (preço parâmetro), que deveria representar o preço de revenda diminuído dos seus elementos formadores, passa a ser o preço de revenda diminuído dos custos e despesas incorridos e da margem de lucro incidente sobre ele, porém, acrescido da margem de lucro incidente sobre o valor agregado, o que, à evidência, revela artificialismo na sua determinação e desvio em relação ao pretendido pela lei.

Como reforço à interpretação aqui expendida, sirvo-me do pronunciamento do Ilustre Conselheiro Leonardo Andrade do Couto (acórdão nº 1102-00610, de 23 de novembro de 2011), que, escudando-se em estudo feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, naquilo que importa reproduzir, assinalou:

[...]

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item I do inciso II, in verbis:

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) da margem de lucro de:*

I. 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;

(grifos do original)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “I” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no “caput” do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.”²

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item I da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

*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;*

² *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.*

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

e) e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

...

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Creio não restar dúvida que a Instrução Normativa 243/2002 revela interpretação distinta da que foi feita pela a que lhe antecedeu (Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001), mas isso não autoriza a conclusão de que a interpretação anterior estava em conformidade com a lei e a atual representou inovação. Ao contrário, como anteriormente demonstrado a interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei nº 9.430/96, vez que revela com maior precisão o objetivo almejado pelo referido diploma legal.

No que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN 243, penso que a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro. Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

A proporcionalização em comento produz a exclusão *in totum* do valor agregado, permitindo, assim, a explicitação mais adequada do preço parâmetro.

Releva notar que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL 60, residem, essencialmente, na fixação, **pela lei**, da margem de lucro de 60%, matéria em relação a qual, ao menos em seara administrativa, a autoridade julgadora não pode se desviar do estabelecido em lei.

Esclareço que, aqui, não se está negando eventuais efeitos negativos, do ponto de vista econômico, da fórmula estampada na IN 243, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência.

Nesse particular (conformidade com o texto da lei), reitero o entendimento no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que:

i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%);

ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente;

iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo;

iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência.

Sou, pois, pela procedência do ajuste promovido pela Fiscalização.

Assim, com suporte nos fundamentos ora esposados, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator