



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

Processo n° 16561.720037/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.096 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2012
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERENCIA
Recorrente 3M DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

Ementa:

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.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. MARGEM DE 60%. AGREGAÇÃO DE VALOR. ELEMENTO DIFERENCIADOR.

A Lei nº 9.430, de 1996, ao determinar a exclusão do valor agregado na determinação do preço-parâmetro com base no método PRL 60, deixa claro que, ressalvadas obviamente as margens de lucro fixadas, este é o elemento de diferenciação dos métodos, isto é, se existe AGREGAÇÃO DE VALOR AO CUSTO, estamos diante de PRODUÇÃO, se não existe referida agregação, mas, sim, encargos (despesas) de comercialização, trata-se de mera REVENDA. Descabe falar, portanto, em ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, na situação em que ela estabelece a circunstância em que pode ser aceita a aplicação do PRL 20 (hipótese em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados), pois, nesse caso, o ato normativo em referência **complementou, em absoluta conformidade com o art. 100 do Código**

Tributário Nacional, a disposição de lei, esclarecendo a amplitude dos termos “revenda” e “produção” por ela utilizados.

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

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

INCONSTITUCIONALIDADES.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (súmula CARF nº 2).

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, nos termos do voto proferido pelo Redator Designado. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Valmir Sandri.

“documento assinado digitalmente”

Plínio Rodrigues Lima

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Carlos Augusto Andrade Jenier

Relator

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Processo nº 16561.720037/2011-01
Acórdão n.º **1301-001.096**

S1-C3T1
Fl. 4

Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Por bem descrever a realidade contida nos autos, adoto o relatório apresentado pela r. decisão de origem, vazado nos seguintes termos:

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1534/1564, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2006), constatou-se o seguinte:

DOS FATOS

A contribuinte foi cientificada pessoalmente do início da ação fiscal, mediante o recebimento do Termo de Início de Fiscalização AC 2006, através do qual lhe foi solicitada a apresentação da documentação relativa aos preços de transferência seguintes e os registros contábeis e documentos fiscais.

Após análise das informações e documentos apresentados em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a fiscalização constatou pontos a serem esclarecidos e/ou corrigidos, o que foi solucionado após novas intimações.

Da documentação apresentada, a fiscalização observou que, no período fiscalizado, a contribuinte utilizou os métodos de apuração de preço de transferência PIC (Preços Independentes Comparados) e PRL (Preço de Revenda menos Lucro), tanto com margem de 60% (PRL60), para insumos aplicados na produção, como de 20% (PRL20), na revenda de produtos.

Analisando as planilhas referentes ao PRL20, a fiscalização verificou, em vários casos, um produto importado sendo revendido sob diversos códigos e descrições. A fiscalização toma como exemplo o produto importado 41530056450 (PMC5645 ACIDO GEL ETCHANT BULK), e observa que ele é apenas um dos insumos que compõem 3 produtos vendidos (H0000816464, H0000941866 e HH000214846), sofrendo processo de industrialização para produzi-los.

Assim sendo, a contribuinte não poderia ter utilizado o método PRL 20 para tais produtos importados, condição vedada pelo § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Desta forma, a metodologia adotada pela contribuinte para apuração dos preços-parâmetro, pelo método PRL20, nos casos em que houve agregação de valor ao produto importado antes da venda, descaracterizando o simples processo de revenda dos bens importados, está em desacordo com a legislação em vigor.

Uma breve análise de outros produtos importados para os quais a contribuinte utilizou o PRL20 indica que esse procedimento foi adotado na maioria dos casos.

A contribuinte foi, então, intimada a identificar esses casos e refazer a apuração dos preços de transferência, utilizando o PRL60, com a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002.

Em resposta, a contribuinte apresentou argumentos por meio dos quais entendia que tal correção não deveria ser feita (rebatidos pela fiscalização no item “DA VERIFICAÇÃO FISCAL” / “Da desconsideração do método PRL20”).

DA VERIFICAÇÃO FISCAL

Preliminarmente, informa a fiscalização que a contribuinte efetuou ajuste na DIPJ a título de preços de transferência na importação no montante de R\$ 3.535.528,40, assim calculados:

Método	Ajuste (R\$)
PIC	0,00
PRL20	450.702,11
PRL60	1.548.244,57
Não especificadas	1.536.581,72
Total do ajuste	3.535.528,40

Considerando que aproximadamente 50% do valor total dos ajustes foi enquadrado no item “Não especificadas”, a contribuinte foi intimada a apresentar as memórias de cálculo de todos os produtos importados de pessoas consideradas vinculadas. A fiscalização então constatou que a contribuinte submeteu 2.946 itens importados de pessoas vinculadas ou situadas em regiões consideradas paraísos fiscais à apuração de preços de transferência no ano-calendário 2006. O método PRL20 foi utilizado para 2.753 desses itens, enquanto que o método PRL60 foi aplicado a 191 insumos importados. Em somente 2 itens o método PIC foi utilizado.

Da apuração segundo o método PRL60

Conforma mencionado, o método PRL60 foi aplicado pela contribuinte a 191 insumos importados. A fiscalização considerou correta a utilização do método PRL60 para esses itens, pois, conforme se observa no ANEXO 01, os produtos importados possuem participação no produto acabado, ou seja, foram empregados na produção para posterior revenda, são insumos.

Entretanto, a fiscalização constatou que a apuração dos preços-parâmetro dos referidos insumos não seguiu o disposto no § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

A contribuinte foi, então, intimada a apurar os preços de transferência seguindo a orientação disposta na IN SRF nº 243/2002.

A contribuinte atendeu à solicitação, deixando consignado, no entanto, que o resultado apresentado não refletia o entendimento da empresa sobre esta matéria (a IN SRF nº 243/2002 estaria em desacordo com a Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/2000, de modo que a lei deveria prevalecer).

A fiscalização cita o julgamento que ocorreu em 25/08/2011, no qual a Sexta Turma do

apelo fazendário para, nos autos do processo nº 2003.61.00.0061258, reconhecer que o cálculo da IN SRF nº 243/2002 previsto para o método de PRL60 coaduna-se com a redação do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A nova apuração do PRL60 pela contribuinte, de acordo com a IN SRF nº 243/2002, encontra-se no ANEXO 03, totalizando o valor total do ajuste o montante de R\$ 5.768.291,36. Esses novos cálculos foram ratificados pela fiscalização.

Da apuração segundo o método PRL 20

A contribuinte apurou o preço de transferência referente a 2.753 produtos importados de pessoas vinculadas adotando o método PRL20 (ANEXO 04).

Dos referidos 2.753 itens, a fiscalização entende que para 2.280 ocorreu a revenda pura. Os cálculos para esses produtos (ANEXO 05) foram ratificados pela fiscalização, e totalizam o ajuste de R\$ 943.821,09.

Da desconsideração do método PRL20

O método PRL20 somente pode ser utilizado nos casos de importações de produtos prontos para revenda, sem que haja qualquer agregação de valor no país, nos termos do § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Analizando as memórias de cálculo dos 2.753 produtos importados apurados pelo método PRL20%, a fiscalização verificou que 473 desses (ANEXO 07) foram importados e revendidos sob diferentes códigos e descrições.

Desses 473 produtos, 195 compõem dois produtos revendidos sob códigos diferentes. Os demais produtos importados fazem parte de pelo menos três produtos revendidos. Há casos em que um único produto importado integra inúmeros produtos revendidos.

Outra evidência seriam os produtos revendidos utilizados para o cálculo dos preços-parâmetro relativos aos 473 itens importados em tela. A fiscalização constatou que dos 4012 produtos revendidos que participaram do cálculo do preço-parâmetro, 1977 deles, aproximadamente 50%, foram utilizados no cálculo de preço de transferência efetuado pela contribuinte na apuração do PRL60.

Para a não aplicação do método PRL60 para tais casos, a contribuinte partiu das seguintes premissas:

1) A IN SRF nº 243/2002 estaria em desacordo com a Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/2000 porque a citada lei estaria prevendo a utilização da margem de 20% em todos os casos em que o bem importado não seja aplicado na produção, enquanto que a IN SRF nº 243/2002 somente prevê a aplicação da margem de 20% nos casos de revenda; e

2) O fato de um bem ser importado em grandes quantidades para posteriormente ser integrado em um bem vendido pela empresa não configuraria produção, porque não teria havido transformação do bem em processo produtivo.

Analisando a primeira premissa, a fiscalização argumenta o seguinte. A IN SRF nº 243/2002 não está em desacordo com a sua respectiva matriz legal, pois ambas prevêem apenas duas hipóteses de utilização do produto importado: revenda direta ou como insumo utilizado na produção. Se um produto importado for revendido do mesmo modo como foi importado, aplica-se a margem de 20%. Se for utilizado como insumo na produção de um produto para posterior venda, é utilizada a margem de 60%. Não há outra hipótese; ou o produto é revendido ou é utilizado na produção. O texto da lei ainda ressalta que deve-se deduzir o valor agregado no país, nos casos de produção, deixando claro que sempre que se agrega valor caracteriza-se a produção. A margem de 20% é utilizada nos casos em que não há produção, não há agregação de valor no país, isto é, quando ocorre a revenda do bem.

A contrario sensu, se a contribuinte pode agregar valores aos bens importados e depois revendê-los, não faz sentido aplicar a margem de 20% sobre o preço de venda, pois o valor agregado ao produto pode superar (e muito) a própria margem de 20%, descaracterizando totalmente a intenção do legislador de verificar se ocorreu uma margem de lucro mínima de 20%.

Quanto à segunda premissa, a fiscalização argumenta o seguinte. A contribuinte alega que o produto importado não foi submetido à produção porque não houve transformação do bem em processo produtivo. Ora, não há qualquer dispositivo que determine que um insumo precise ser "transformado" para fazer parte de um processo produtivo. Um parafuso é um insumo na produção de uma máquina, mas continua sendo um parafuso depois de aparafusado; não sofreu "transformação", no entanto, não deixa de ser um insumo de produção.

Nesse sentido, cumpre observar a orientação da Coordenação-Geral de Tributação COSIT da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em sua Solução de Consulta nº 5, de 01/09/2006.

A utilização do método PRL20 para os 473 produtos em tela está em desacordo com a legislação em vigor, pois houve agregação de valor ao produto importado antes da venda, o que descaracteriza o simples processo de revenda dos bens importados.

Há muitos casos em que a descrição do produto traz a inscrição na língua inglesa "Bulk" (traduzindo, seria algo próximo a "a granel" ou "não empacotado"), e os respectivos produtos acabados revendidos foram acondicionados em quantidades diferentes. Outros produtos acabados trazem a inscrição de "KIT", que, segundo a contribuinte, seria um agrupamento de produtos fracionados e acondicionados juntos, sendo depois revendido o conjunto.

O ANEXO 07 traz as memórias de cálculo referentes à apuração do PRL60 para os mencionados 473 produtos. O ANEXO 08 traz a consolidação por produto importado dos ajustes apurados no ANEXO 07, tendo sido apurado um ajuste total, para os referidos produtos, no montante de R\$ 8.581.265,22.

Do ajuste total a ser efetuado

O valor total do ajuste adicional a ser efetuado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL está a seguir demonstrado:

Método	Ajuste (R\$)
PRL60 – IN SRF nº 243/2002	5.768.291,36
PRL20 – cálculos da contribuinte	943.821,09
PRL60 – desconsideração do PRL20	8.581.265,22
(-) Ajuste DIPJ	(3.535.528,40)
Total do ajuste adicional	11.757.849,27

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2006:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 3º da Lei nº 9.249/95; artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99; e artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000;	
Crédito Tributário (em reais)	2.939.462,32	Imposto
	2.204.596,74	Multa proporcional (75%)
	1.502.947,08	Juros de mora (cálculo até 11/2011)
	6.647.006,14	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	1.058.206,43	Contribuição
	793.654,82	Multa proporcional (75%)
	541.060,95	Juros de mora (cálculo até 11/2011)
	2.392.922,20	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 11/2011	6.647.006,14	IRPJ
	2.392.922,20	CSLL
	9.039.928,34	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 02/12/2011, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 23/12/2011, a impugnação de fls. 2765/2796, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

A fiscalização lavrou o presente Auto de Infração contra a contribuinte, apontando que no ano-calendário de 2006:

- com relação à importação de insumos, sujeita ao PRL60, a contribuinte não teria efetuado o cálculo do preço-parâmetro segundo a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002; e

• a contribuinte teria indevidamente efetuado o cálculo do preço-parâmetro de produtos importados para a revenda por meio do método PRL20, quando, na verdade, deveria ter utilizado o método PRL60, uma vez que tais bens, por estarem sujeitos à industrialização local, seriam insumos utilizados na produção.

Todavia, a contribuinte entende que a exigência fiscal não deve prosperar, já que, conforme restará adiante demonstrado, efetuou os ajustes previstos nas regras de preços de transferência em conformidade com o que prevê a legislação.

PRL60 A METODOLOGIA ADOTADA PELA CONTRIBUINTE

Examinando os cálculos realizados pela contribuinte (conforme a Lei nº 9.430/96) e os realizados pela fiscalização (conforme a IN SRF nº 243/2002), é fácil perceber que há uma série de elementos na IN SRF nº 243/2002 que não constam do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e que provocam um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis.

Essa diferença positiva, que acarreta em maior ajuste tributável, não ocorre exclusivamente no caso em tela, mas em qualquer hipótese de aplicação do método PRL60 tal qual previsto na IN SRF nº 243/2002.

A relação entre a mudança da metodologia para cálculo do método PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem apontada no voto proferido pelo DESEMBARGADOR MÁRCIO MORAES, do TRF da 3ª Região, nos autos da Apelação Cível nº 003404852.2007.4.03.6100/ SP.

Da impossibilidade de majoração da base de cálculo de tributo por instrução normativa

Os ajustes determinados pelas regras de preços de transferência são diretamente agregados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo conseqüências imediatas na determinação do montante do débito fiscal do contribuinte. Nesse sentido, podemos concluir que a alteração no modo de cálculo do método PRL modifica o próprio critério de determinação da base de incidência tributária. Tal modificação jamais poderia ser introduzida por uma Instrução Normativa, que é norma secundária de direito tributário.

De acordo com disposto no artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Assim, parece claro que a IN SRF nº 243/2002, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do método PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei nº 9.430/96, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência.

Portanto, tem-se que o procedimento adotado pela contribuinte, de utilizar a metodologia prevista na Lei nº 9.430/96 para calcular os ajustes feitos com base no método PRL60 para a importação de peças, está correto.

Da impossibilidade de inovação na metodologia de cálculo do método PRL por meio de instrução normativa

Além da majoração indevida de tributo, outro motivo que torna a IN SRF nº 243/2002 ilegal é a inovação na metodologia de cálculo prevista para o método PRL60. A IN SRF nº 243/2002 introduziu uma série de elementos no cálculo do método PRL60 que sequer não decorem da interpretação do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96. Da MP nº 478/2009 e o reconhecimento expresso da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

É tão flagrante a falta de fundamento legal do cálculo do método PRL60 introduzido pela IN SRF nº 243/2002, que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a Medida Provisória nº 478, de 29/12/2009.

A Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, preparada por aquele órgão, reconheceu expressamente que as alterações no critério de cálculo da sistemática dos preços de transferência previstos na Lei nº 9.430/96 visavam "instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa", e assim "reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado", o que se reporta diretamente à questão ora enfrentada.

Nesse sentido, muito embora a MP nº 478/2009 não tenha sido convertida em lei, o texto que introduzia a respeito do método PVL era praticamente uma cópia das disposições da IN SRF nº 243/2002 (e bem diferente da Lei nº 9.430/96), apenas com mudança na margem de lucro.

Tem-se, portanto, a MP nº 478/09 como importante manifestação formal da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e, por conseqüência, do presente lançamento, realizado com base nessas disposições.

PRL20 APLICAÇÃO A PRODUTOS REVENDIDOS

O segundo item de questionamento das autoridades fiscais se refere à alegação de que a contribuinte teria indevidamente efetuado o cálculo do preço-parâmetro de produtos importados para a revenda por meio do método PRL20, quando, na verdade, deveria ter utilizado o método PRL60, uma vez que tais bens, por estarem sujeitos à industrialização local, seriam insumos utilizados na produção.

Das ilegalidades da IN SRF nº 243/2002

Cumprir notar que além da ilegalidade na fórmula de cálculo trazida pela IN SRF nº 243/2002, esta também excede dos limites da legalidade no que tange à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem sujeitar-se ao método PRL20 e quais devem sujeitar-se ao PRL60.

Ao passo que a lei estabelece a aplicação do método PRL20 não só aos casos de simples revenda, mas a todos os demais em que os bens importados não sejam aplicados à produção, o normativo promove a sutil troca do trecho "demais hipóteses" por "hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos".

Ademais, o § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 inova ao limitar a aplicação do método PRL20 às situações em que não haja "agregação de valor" aos bens importados.

O conceito de "agregação de valor" não está previsto na lei, que não traz este tipo de limitação à aplicação do método PRL20. Ora, todo produto final importado tem um valor agregado no Brasil para que seja possível sua venda no País (a exemplo de eribalagens que devem ser em português). De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o método PRL60 será obrigatório somente quando os bens importados forem aplicados à "produção".

Do conceito de "produção"

A definição do termo "produção" é essencial para a determinação da aplicação do método PRL20 ou PRL60.

O conceito de produção não significa a promoção de qualquer alteração em qualquer dos aspectos de determinado bem, mas sim a transformação de um bem em outro bem. Cumpre lembrar que o termo utilizado pela Lei nº 9.430/96 e na IN SRF nº 243/2002 é "produção" e não "industrialização". Diferentemente do termo "industrialização", que é definido na legislação do IPI, não há na legislação tributária definição do termo "produção".

Em não havendo a aplicação do produto importado na produção de outro produto, é claro que o conceito de revenda, em casos de mero acondicionamento, continua a ser aplicado aos produtos importados que mantenham suas características essenciais. Esse entendimento encontra respaldo também na mais elevada doutrina.

Da falta de provas utilizadas pela fiscalização para reclassificação de PRL20 para PRL60

Ao verificar que dos 2.753 produtos, 473 produtos apresentavam mais de um código ou descrição de saída, a fiscalização presumiu que houve aplicação destes produtos importados à produção.

Ora, os códigos e descrições traduzem procedimentos internos utilizados pela contribuinte para controlar o inventário dos produtos a serem vendidos e podem representar desde processos de simples acondicionamento até a mera aposição de uma etiqueta em língua nacional, como até mesmo uma identificação do cliente final a quem os produtos serão vendidos. Claramente, o mero fato de os produtos serem importados e revendidos sob diferentes códigos não implica na aplicação destes à produção.

Em matéria de imposição tributária, excluídas as presunções prévias, expressa e legalmente autorizadas, o ônus da prova é do Fisco. Nesse sentido, ao alegar que houve a aplicação dos produtos importados à produção, o que impediria a aplicação do PRL20, a fiscalização teria de ter provado e não presumido que com a alteração de códigos internos houve a alteração, e conseqüente aplicação à produção, do produto importado.

Portanto, os ajustes feitos pela fiscalização não devem prosperar, a não ser que a fiscalização prove a efetiva aplicação dos produtos à produção, nos termos da legislação vigente.

Das provas da contribuinte para demonstrar a correta aplicação de revenda e aplicação do PRL20

Como prova de que a utilização do método PRL20 pela contribuinte foi correta e, portanto, descabida a exigência da fiscalização de utilização do método PRL60, a contribuinte separou os 473 produtos importados em (1) produtos meramente revendidos e (2) produtos fracionados, (3) kits e (4) transformação conforme tabela anexa (doc. nº 5).

Tendo em vista que o presente Auto de Infração trata da reclassificação de 473 produtos importados, a contribuinte separou os casos mais representativos do suposto ajuste levantado pela fiscalização. Além dos cálculos individualizados dos produtos H0002220459, H0001913344, HK200002093, 80130001367, 44002287694 e 98044042954 (docs. nºs 6 a 11), nove produtos estão exemplificados abaixo e tem seus cálculos individualizados (itens 68 a 88 da impugnação e docs. nºs 12 a 29). São estes os produtos mais representativos do suposto ajuste.

Revenda

A contribuinte traz à baila exemplos em que ocorre a mera revenda de produtos importados onde não há alteração do produto, junto com documentação que demonstra o processo industrial pelo qual o produto importado está sujeito e cálculos do PRL20 aplicado a tais produtos.

- Produto H0002254607 GLASS BUBBLES S38 XHS CX650LB: refere-se a microesferas de vidro utilizadas como cargas em tintas, mastiques ou resinas para produtos de construção civil, navais, automotivas, dentre outros; após sua importação, são submetidas somente ao processo de rotulamento (doc. nº 12, descrição; doc. nº 13, planilha);*
- Produto H0001731282 P94 LATA 940ML P/EMPAC P8215: é o Primer P8215, importado por meio de latas, que pode ser usado para promover a adesão das fitas 3M a diversas superfícies. Após importados, conforme se verifica nas imagens (doc. nº 14, imagens; doc. nº 15, planilha) estes produtos são retirados da caixa, submetidos à aplicação de novo rótulo sobre o rótulo original da lata, colocados de volta na caixa, e esta é fechada e vendida;*
- Produto H0001620501 6009 CART MERCUR GAS/CLORO *FC: é um filtro/cartucho para respiradores 3M, que, conforme se verifica nas imagens (doc. nº 16, imagens; doc. nº 17, planilha), é importado pronto para venda, ou seja, não existe transformação aqui no Brasil. A contribuinte somente realiza a adequação da embalagem para atendimento as normas e leis brasileiras; e*
- Produto H0000754509 POLYGUN TC 110V3M USA MONTADA: é a Pistola Aplicadora Polygun, ferramenta utilizada para aplicar os cartuchos de Adesivo JetMelt 3M, utilizado para fechamento de embalagens. Após importado, conforme se verifica*

nas imagens (doc. nº 18, imagens; doc. nº 19, planilha), o único procedimento a qual o produto é submetido é o de rotulamento.

Conforme demonstrado por meio dos exemplos acima, não há que se falar em qualquer aplicação dos referidos produtos à produção de outros. Os mesmos produtos que são importados são revendidos com nova rotulagem (para atender à lei brasileira).

Ao revender um produto importado, é necessária a aposição de instruções e embalagem na língua portuguesa, segundo o Código de Defesa do Consumidor. Nesse sentido, ao entender que a mera rotulagem e apresentação do bem seriam de fato aplicação do referido bem à produção, o método PRL20 não se aplicaria a praticamente nenhum tipo de importação de produto destinado a venda.

Fracionamento

Outros exemplos de produtos importados pela contribuinte que não são aplicados à produção são aqueles sujeitos apenas a processo de fracionamento, como os exemplos abaixo e documentos e planilhas juntadas.

- Produto H0001004540 1530 JUMBO MICROPORE L1295MM: são fitas (para curativos cirúrgicos, hospitalares, ambulatoriais e semelhantes) importadas em tamanho jumbo. Este produto é fracionado em rolos com largura e comprimento de acordo com item final de venda e embalado (doc. nº 20, imagens; doc. nº 21, planilha); e*
- Produto H0002175158 CANETA POSTIT FLAG BULK: é uma caneta que vem com postit.*

Conforme se verifica nas imagens (doc. nº 22, imagens; doc. nº 23, planilha), os itens importados são retirados das caixas, às vezes acompanhada de empacotamento especial (tipo Blister), sendo em seguida encaixotados e vendidos.

Como o próprio termo informa, o processo de fracionamento é a simples divisão de um produto em partes menores, com adicionamento de embalagem, para a posterior revenda. Cabe notar que o processo consiste somente em fracionar determinado produto, trazido em dimensões nas quais sua comercialização seria impraticável (o que se faz por questões de logística), o que certamente em nada afeta sua natureza ou transforma o produto importado em outro produto produzido no Brasil.

K i t

O mesmo conceito aplica-se aos casos em que produtos finais são importados e, algumas vezes após fracionados, vendidos em forma de kits juntamente com outros produtos.

Como demonstração da metodologia utilizada pela fiscalização para fins de reclassificação e cálculo dos produtos, nos termos constantes no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização utilizou como exemplo o produto de código 41530056450 (PMC5645 ACIDO GEL ETCHANT BULK) com três produtos "revendidos" diferentes e com preços tão distintos.

Cabe aqui explicar o procedimento praticado pela contribuinte. O supracitado produto é importado armazenado em baldes, contendo grandes quantidades do produto, impróprio, portanto, para a comercialização para grandes públicos. Em seguida, por meio de um equipamento de envasamento (dosadora), a contribuinte apenas transfere o material importado em baldes (a granel, ou in bulk) para pequenos frascos.

Estes frascos, por sua vez, são incluídos na montagem de três kits diferentes, como destacado no Termo de Verificação Fiscal, revendidos sob os códigos H0000816464, H0000941866 e HH000214846. A fim de ilustrar tal procedimento, a contribuinte junta a esta Impugnação uma demonstração do procedimento (doc. nº 24).

Nesse processo também não há alteração no produto, mas apenas o fracionamento do material importado e sua posterior inclusão em kits, sem a ocorrência de qualquer procedimento de produção. Por conseguinte, não há de que se questionar a aplicação do método PRL20, utilizado pela contribuinte.

Ademais, vale notar que ao demonstrar o preço-parâmetro unitário a fiscalização não realizou a proporcionalização necessária referente à representatividade do referido produto PMC5645 ACIDO GEL ETCHANT BULK no kit final. Como se depreende do cálculo anexo (doc. nº 25), o preço "atual médio" é o que deve ser levado em conta, visto que demonstra o preço representativo do produto PMC5645 ACIDO GEL ETCHANT BULK no kit e não o "preço-parâmetro original" utilizado pela Fiscalização.

Vale notar que o mesmo conceito se aplica ao produto WC300925359 POPUP DISP POSTIT KR2002 que é um suporte dispensador de blocos postit. Referido produto é importado, montado na forma de kit com outros produtos, empacotados na caixas de despachos e rotulados (doc. nº 26, imagens; doc. nº 27, planilha). Os produtos 75030125225 BRZ983L REARBUMPER 100MMX45.7M, e 75030125217 BRZ983R REARBUMPER 100MMX45.7M são rolos de fita sinalizadora viária refletiva empregada em traseiras e laterais de caminhões. Conforme se verifica nas imagens (doc. nº 28, imagens; doc. nº 29, planilha), o processo que o material importado se sujeita é somente de corte e embalagem.

Conforme se expôs acima, este mero fracionamento e adição de kits não deve ser confundido com procedimento de produção, conforme previsto na Lei nº 9430/96, artigo 18, II, d, 1. Especificamente neste ponto, um estudo realizado pelas próprias autoridades fiscais esclarece a inadequação de se classificar o mero fracionamento e acondicionamento de um produto como qualquer método de produção:

A COSIT, por meio de soluções de consulta, manifestou-se sobre a necessidade de alteração do bem importado, ou seja, da produção de outro, novo, bem, para que se vede o uso do PRL20.

Deste modo, é claro que o acondicionamento, sem alteração da natureza dos produtos importados, não configurará hipótese de produção, de modo que a aplicação do método PRL20, conforme praticado pela contribuinte, está de acordo à legislação vigente.

A fim de solucionar qualquer eventual controvérsia, a própria Receita Federal, por meio da seção "Perguntas e Respostas" disponibilizada em seu endereço virtual, entende correto o uso do PRL20 em casos de acondicionamento.

Portanto, não há de que se falar em vedação à utilização do PRL20 no caso em tela, visto tratar-se da simples revenda de bens importados adquiridos de partes vinculadas.

Cumpre notar que os produtos que efetivamente foram aplicados à produção de outro produto foram reclassificados como "transformação". Visto não haver ajuste aplicado mesmo em razão da reclassificação destes produtos, conforme demonstrado em tabela anexa (doc. nº 30), não há que se falar em recolhimento adicional de IRPJ e CSL por parte da contribuinte. Referido cálculo tem por base o preço FOB do produto importado, conforme estipulado na Lei nº 9.430/96, visto que a IN SRF nº 243/2002, ao determinar a inclusão dos valores de frete, seguro (preço CIF) e imposto de importação, excede com relação ao disposto na Lei nº 9.430/96, extrapolando sua função de norma secundária, meramente interpretativa.

DA MULTA E DOS JUROS

Na forma aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade.

No que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários. Confiaram-se, a esse propósito, as decisões proferidas pelo STJ, nos autos do Recurso Especial nº 215.881/PR e do Recurso Especial nº 450.422/PR.

Dessa forma, a contribuinte contesta a aplicação da Taxa SELIC e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário e seu cancelamento.

Por fim, ainda que os juros de mora incidam apenas sobre o valor dos tributos lançados, a contribuinte, para assegurar que diante de um futuro resultado desfavorável a atualização do débito não será feita com a incidência de juros pela taxa SELIC sobre a multa aplicada, vem esclarecer o quanto segue.

A multa configura penalidade e não tem natureza tributária. Assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor. É evidente que a multa de ofício não pode ser aumentada pela aplicação de taxa de juros, sob pena de ser caracterizado o agravamento da sanção, o que é inaceitável.

Dessa forma, resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa aplicada no presente caso.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, a contribuinte requer que seja cancelado o Auto de Infração, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

Para comprovar todas suas alegações, a contribuinte protesta pela posterior juntada de novos documentos e/ou realização de diligências.

Analisando cada um dos fundamentos da impugnação apresentada, entendeu a douta DRJ pela manutenção do lançamento, em decisão que, inclusive, assim restou ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2006*

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20.

O método do PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados 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.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente intimada a contribuinte no dia 05/04/2012 (quinta-feira), apresentou ela, então, no dia 07/05/2012 (segunda-feira), o seu Recurso Voluntário, onde sustenta, em apertada síntese, o seguinte:

- i) A competência para o apontamento de ilegalidade de atos normativos infralegais, como as instruções normativas, pelos órgãos julgadores do devido processo administrativo fiscal;
- ii) A ilegalidade da IN 243/2002, tendo em vista a alteração nela contida do critério legal de apuração do PRL previsto na Lei 9.430/96 – A margem de lucro de 60% somente deveria incidir sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço líquido da venda total;

- iii) A tentativa de legalização dos critérios apontados pela referida IN 243/2002, agora por meio das MP's 478/09 e 563/2012;
- iv) Impossibilidade de descon sideração da aplicação, pela contribuinte, do método PRL20 em decorrência de simples “acondicionamentos”, necessários para a comercialização de produtos importados a granel;
- v) A inexistência de definição jurídica específica do termo “produção” em nosso sistema jurídico pátrio e a inadmissibilidade da presunção contidas nas disposições da IN 243/2002;
- vi) A aplicação do método PRL60, ao invés do PRL20, somente é possível no caso de aplicação do produto importado na “produção”, que deve ser entendido como sendo a utilização do produto importado na produção de outro produto, e não do mesmo;
- vii) Invalidez dos cálculos efetivados a partir da aplicação dos métodos da IN 243/2012 – método FOB versus método CIF;
- viii) A diferença entre o *custo* e o *preço de importação* para fins de cálculo da base de cálculo para a aplicação dos métodos PRL;
- ix) A excessividade da multa de ofício, aplicada no percentual de 75%, que entende ser abusiva;
- x) Invalidez da aplicação da taxa SELIC na apuração dos juros moratórios;
- xi) A impossibilidade de incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício aplicada.

Em síntese, esse é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER

Sendo tempestivo o recurso interposto, dele conheço.

A discussão travada nos autos, conforme já aqui antes demonstrado, refere-se à discussão da validade do lançamento fiscal, efetivado em face da discordância entre a contribuinte e os agentes fazendários, a respeito da adequada e válida aplicação dos métodos de apuração dos conhecidos “Preços de Transferência”, concernentes aos métodos PRL20 e PRL60, de que tratam as disposições da IN 243/2002.

A matéria, como se sabe, é tema de relevantes debates neste Conselho, envolvendo, em seu cenário, exatamente a discussão em torno da legalidade das disposições contidas na referida IN 243/2002, em face das disposições contidas na Lei 9.430/96, que, em suas disposições originárias, assim, á época, apresentava-se:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) ~~de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;~~
- 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)

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

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

Documento assinado digitalmente em 08/06/2013 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente e Autenticado digitalmente em 08/06/2013 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente e

m 08/06/2013 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 11/06/2013 por WILSON FERREIRA RIANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 14/06/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 14/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

(grifos e destaques nossos)

Essas disposições, conforme apontado, eram as disposições originárias contidas na referida norma à época da ocorrência dos fatos tratados nos presentes autos, já tendo sido efetivada a pretensão de sua alteração (conforme apontado pela recorrente) a partir da inserção, em nosso sistema jurídico, das disposições da MP 478/2009 (não convertida), e, mais recentemente, da MP 563/2012, esta convertida na recente Lei 12.715/2012, de 17 de Setembro de 2012, que, promovendo relevantes alterações no sistema, será aqui ainda analisada.

Nada obstante, cumpre destacar, a princípio, que, conforme destacado, a discussão fundamental havida nos autos refere-se à discussão a respeito da legalidade das disposições contidas na IN 243/2002, tendo em vista o apontamento efetivado pela recorrente de que este diploma regulamentar teria, em suas disposições, inobservado as determinações contidas na respectiva legislação de regência, estando assim eivada de ilegalidade, nos termos apontados.

Diante dessas considerações, destaquemos as expressas disposições da referida IN 243/2002, especificamente no que aqui especificamente nos interessa:

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:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

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 escomados 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.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 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.

Pois bem. Apontados os atos normativos especificamente discutidos nos presentes autos, insta destacar, em primeira análise, que aqui se está a discutir dois pontos específicos, a saber:

- a) A inadequação dos cálculos efetivados pela contribuinte na aplicação do método PRL60, tendo em vista a inobservância das regras estabelecidas pela IN 243/2002 na apuração do "preço-parâmetro"; e

- b) *A invalidade da aplicação do método PRL20 em relação a determinadas atividades que, segundo a fiscalização, deveriam estar submetidas ao método PRL60, tendo em vista a sua sujeição à industrialização local, sendo, portanto, insumos de produção.*

Diante dessas circunstâncias, passemos então à análise das circunstâncias apontadas:

Da (in)validade das disposições da IN 243/2002

Em relação a esse primeiro ponto de destaque, cumpre ressaltar que, de acordo com as disposições da r. decisão de origem, a matéria sequer fora especificamente analisada, tendo em vista apenas, e tão somente, o apontamento de que tratando-se, na essência, de discussão a respeito da validade (legalidade) do ato normativo regulamentar, descaberia às Delegacias Regionais de Julgamento qualquer manifestação a seu respeito, tendo em vista a falta de competência para tanto.

A discussão a respeito da legitimidade da avaliação da legalidade dos atos normativos infralegais pelos órgãos de julgamento, de fato, é tema hoje pacífico na doutrina e jurisprudência pátria, sendo aí relevante o destaque que se faz em relação à diferença entre às Delegacias da Receita Federal, responsáveis pela fiscalização e pelo lançamento de tributos contra os contribuintes, e os atos próprios das chamadas Delegacias Regionais de Julgamento – DRJ, cuja competência, a teor do que estabelecido nas disposições do Decreto 70.235/72, é, exatamente, a de controle de legalidade dos atos administrativos.

Nessa linha, afasto, desde já, o apontamento contido na r. decisão de origem a respeito da impossibilidade de apreciação da legalidade das Instruções Normativas pelos órgãos administrativos julgados, sobretudo após a instauração da fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal, sendo este, de fato, o momento propício e adequado para a devida e regular avaliação da legalidade do referido ato normativo.

A limitação existente quanto à atuação dos órgãos julgadores, de fato, é relativa à constitucionalidade dos atos da administração e da própria legislação, inexistindo, entretanto, qualquer óbice à prática do controle de legalidade, como forma de garantir, inclusive, a garantia de observância aos princípios da legalidade, moralidade, eficiência e economicidade, próprios que são da específica atuação administrativa brasileira.

Feitas essas considerações, importante agora analisar a discussão havida nos autos, e, neste ponto, a específica discussão em torno da (i)legalidade das disposições da referida IN 243/2002, que, segundo aponta a contribuinte, teria transbordado da competência que lhe fora conferida pela Lei de regência, não podendo, assim, ser aqui efetivamente aplicada.

Nessa linha, cumpre destacar que, conforme apontado, a discussão em relação a esse específico tema nos autos cinge-se à verificação de que, nas disposições da referida IN 243/2002, teriam sido incluídos conceitos completamente inexistentes nas referidas disposições legais de regência, carecendo-lhes, assim, conforme apontado pela recorrente, o necessário amparo de legalidade. Vejamos.

A primeira questão destacada pela contribuinte, seria decorrente da verificação de que, de acordo com as disposições então contidas na Lei 9.430/96, a apuração da margem de lucro de 60%, por ela determinada, deveria levar em conta, especificamente, o

valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço líquido da venda total, sendo essa, especificamente, a divergência verificada entre as disposições da Lei de regência e aquelas apontadas pela referida IN 243/2002.

Para a adequada análise, comparemos aqui a específica redação dos dispositivos apontados:

Lei 9.430/96:

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) ~~de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;~~*
- 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)

(...)

IN 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:***
 - a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*
 - b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.***

(...)

§ 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.

A discussão em torno do confronto entre as referidas disposições, vale destacar, decorre do fato de que da leitura de cada uma delas extraem-se diferentes conclusões matemáticas, fazendo nascer, assim, o imbróglio da adequada fórmula a ser aplicada nas operações praticadas pela contribuinte.

Independentemente de toda a discussão relativa à adequação ou não do texto das normas apontadas, é relevante destacar que, a rigor, os métodos apontados são apresentados como instrumentos para a metrificação dos valores aplicados em decorrência de operações havidas entre partes relacionadas, especificamente como forma de garantir a impossibilidade da distribuição disfarçada de resultados, o que, insista-se, é o cerne fundamental das normas relativas ao controle dos chamados “preços de transferência”.

Nessa linha, é relevante o destaque de que, conceitualmente, o percentual da margem de lucro considerada (60%) deva incidir, especificamente, sobre o montante representativo do bem inicialmente importado na ulterior comercialização do bem produzido, não podendo, de forma alguma, ser aplicado sobre o total da venda posteriormente realizada, sob pena de causar conseqüências completamente exdrúxulas, conforme reiteradamente exemplificado pelos estudiosos da matéria (ex.: o parafuso na produção do avião...).

De fato, adequada interpretação das disposições originariamente contidas na lei 9.430/96 levam à necessária conclusão de que a apontada margem de lucro deve incidir, apenas e tão somente, sobre o montante econômico representativo do bem importado, sendo, por isso, necessárias as deduções e exclusões apontadas.

Assim, a discussão apontada desbota, então, na construção das seguintes formulações matemáticas:

- 1) $PP = PLV - 60\%(PLV - VAB)$
- 2) $PP = PLV - 60\%(PLV) - VAB$

A primeira hipótese, insta destacar, é a hipótese construída pela aplicação direta das disposições contidas na Lei 9.430/96, nos termos antes previstos nas disposições da IN 32/2001, ao passo que a segunda, conforme se verifica, seria aquela construída a partir da aplicação das disposições da IN 243/2002, que, substituindo a primeira, passou, a partir de então, a pretender disciplinar a atuação dos contribuintes e dos agentes da fiscalização, inaugurando, assim, um atormentado período de debates a respeito de sua validade.

Da forma como destacado, de fato, a distinção que se faz entre as duas hipóteses apresentadas é verificada pelo fato de que enquanto na primeira a margem de lucro a ser aplicada (60%) incidiria pelo valor líquido da transação (Preço líquido de venda, menos, o valor agregado no país), na segunda, aquela margem seria aplicada sobre o total do preço líquido de venda, sendo apenas posteriormente subtraído o valor agregado no Brasil.

A discussão apontada era de tão grave relevância que, conforme antes aqui inclusive destacado, passou-se a buscar a alteração das disposições da respectiva legislação de regência, com vistas a compatibilizar as suas disposições com aquelas constantes na referida IN 243/2002, o que, conforme se verifica, fora atualmente verificado, tendo em vista as disposições inseridas no mencionado art. 18 da Lei 9.430/96 pela MP 563/2012, agora recentemente convertida na Lei 12.715/2012.

Eis as novéis disposições da Lei 9.430/96:

"Art. 18.

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

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

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e

1. (revogado);

2. (revogado);

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

§ 1o As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 6o Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6o-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembarço aduaneiro.

§ 10. Relativamente ao método previsto no inciso I do caput, as operações utilizadas para fins de cálculo devem:

I - representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de

apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e

II - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

§ 11. Na hipótese do inciso II do § 10, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

§ 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

- I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:
- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;
 - b) produtos do fumo;
 - c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;
 - d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;
 - e) extração de petróleo e gás natural; e
 - f) produtos derivados do petróleo;
- II - 30% (trinta por cento) para os setores de:
- a) produtos químicos;
 - b) vidros e de produtos do vidro;
 - c) celulose, papel e produtos de papel; e
 - d) metalurgia; e

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores.

§ 13. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 12, deverá ser adotada para fins de cálculo do PRL a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no § 14.

§ 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações.

§ 15. No caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado.

§ 16. Na hipótese de importação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI definido no art. 18-A.

§ 17. Na hipótese do inciso I do § 10, não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período." (NR)

Ora, pela alteração legislativa apontada, agora sim, verifica-se a consonância entre os critérios presentes na respectiva norma legal de regência e aquelas aplicadas pela Instrução Normativa apontada, o que, inegavelmente, anteriormente não se verificava.

Diante dessas considerações, adotando, no caso, o preceito hermenêutico máximo de que “a lei não possui palavras inúteis”, a inclusão atual das disposições apontadas, inexistentes à época da efetivação do lançamento aqui discutido, simplesmente confirma a previsão de que, de fato, inexistia fundamento legal para as disposições da referida IN 243/2002, estando, por isso, desde antes, fadada de ilegalidade a conduta praticada pela fiscalização na presente vertente.

Com base nesses fundamentos, entendo, neste particular, pela completa e total inatividade/ilegalidade das disposições contidas na IN 243/2002 – especificamente em

relação às disposições contidas em seu art. 12 -, relativamente ao período anterior às alterações efetivadas pela MP 563/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), não se podendo, assim, de forma alguma, admitir como válida a sua aplicação pela fiscalização nos presentes autos, e, por conseguinte, concluindo pela adequada regularidade dos procedimentos adotados pela contribuinte, quando da efetiva aplicação do método PRL60, nos termos por ela então especificamente sustentado.

Da (ir)regular aplicação do método PRL20 pela contribuinte

Ultrapassada a discussão contida no tópico anterior, verifica-se ainda, nos presentes autos, a discussão em torno da regularidade da aplicação, pela contribuinte, do método PRL20, uma vez que, conforme assentado pela fiscalização, diversos produtos por ela importados e sujeitos a essa metodologia de tributação, teriam sido sujeitos a industrialização no Brasil, devendo, então, ser a eles aplicado o método PRL60, em face das apontadas disposições de regência.

Neste ponto, a primeira discussão trazida ao debate – tanto pela r. decisão de origem, quanto, ainda, pelos termos do recurso apresentado pela recorrente -, é referente à discussão acerca (novamente) da invalidade das disposições da IN 243/2002, agora em relação a esse específico assunto, e as disposições apontadas da Lei 9.430/96, destacando a contribuinte a existência de dissonância entre as referidas normas, o que, segundo aponta, transbordaria na ilegalidade da referida regulamentação.

Mais uma vez, a douta DRJ simplesmente se nega à análise da discussão em torno da legalidade da referida norma infralegal, o que, conforme antes destacado, não adotamos no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Por essa razão, verifiquemos então os argumentos aduzidos pela recorrente.

O primeiro ponto de ataque trazido pela recorrente decorre, como antes destacado, da aparente dissonância entre as disposições da IN 243/2002 e aquelas então contidas nas disposições da Lei 9.430/96, sendo destacável, neste ponto, a discussão em torno da vedação à aplicação do mencionado PRL20 quando verificada a “agregação de valor”.

Tal discussão, em que pese a relevância do tema tratado, não se apresenta, entretanto, como elemento lapidar para o apontamento de invalidade das disposições da IN 243/2002 na hipótese, uma vez que, ao contrário do que parece pretender fazer crer a recorrente, a atuação regulamentar não pode se limitar a exclusivamente repetir os verbetes apresentados pelo diploma legal, sendo próprio de suas atividades, de fato, a operacionalização da pretensão legal, desde que assegurado o respeito aos limites então estabelecidos.

Nessas circunstâncias, não me parece que o simples fato de inexistir, nas disposições da Lei 9.430/96, qualquer referência ao conceito de “agregação de valor” para fins de aplicação do método PRL20 seja capaz, *per se*, de imputar qualquer ilegalidade para o ato normativo regulamentar apresentado.

Na verdade, o conceito legal existente nas disposições da Lei 9.430/96 como vedatórias para a aplicação do método PRL20, é decorrente da utilização do produto importado na “produção”, sendo este, de fato, o limite a ser considerado para a aplicação daquelas disposições.

Pois bem. Analisando as circunstâncias fáticas relativas à glosa efetivada pela fiscalização, verifica-se que, especificamente sobre esse ponto, assim destaca a r. decisão recorrida:

“Com relação aos processos de fracionamento (divisão de um produto em partes menores, com adicionamento de embalagem, para a posterior venda) e de montagem de kits, citados pela impugnante, há que se destacar que em ambos os casos há um processo produtivo (de modo que o método PRL20 estaria também vedado pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96) e alguma agregação de valor (destaque-se que a norma supracitada não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante). Os produtos importados tiveram que se submeter a algum processo antes de serem vendidos, de modo que não se trata de simples revenda, como faz crer a impugnante.”

Ora, a partir dessas considerações, com todas as vênias, ousou discordar do entendimento exarado pela r. decisão recorrida, uma vez que, ao contrário do que pretende fazer crer, não se mostra crível a conclusão de que, para a inaplicabilidade do método PRL20, com a conseqüente obrigatoriedade de aplicação da metodologia própria do método PRL60, deva-se admitir como enquadrável no conceito de “produção”, qualquer alteração física, necessária que seja, inclusive, para a própria comercialização do produto em território nacional.

Entendimento na linha do que apontado pela douta DRJ, acaba por tornar impossível a aplicação do método PRL20, a menos que o produto importado não demande qualquer forma ou tipo de adequação para fins de comercialização no mercado interno.

Ora, tal conclusão imporá que, nos casos de produtos cuja embalagem necessite de adequada tradução, p.ex., para a possibilidade da válida comercialização no mercado interno, restaria pois impossível a aplicação do referido método, sendo necessária, assim, a apuração dos montantes dos tributos devidos a partir da aplicação do mencionado PRL60, o que efetivamente não se pode admitir.

A “produção” a que se referiam as disposições do Art. 18, II, *d*, item 1 da Lei 9.430/96, não pode ser entendida como qualquer forma de acondicionamento ou mesmo a simples preparação para a entrega ao mercado e disponibilização ao consumidor final, devendo ser entendida, na verdade, como sendo o resultado do processo produtivo, onde ocorra a transformação do insumo, ou a sua aplicação específica de forma a descaracterizar-lhe a identidade própria.

É o caso, por exemplo, de remédios adquiridos a granel e que, para serem comercializados no Brasil, demandam a passagem pelo processo de “blisterização”, com vistas a garantir a regularidade de sua oferta no mercado nacional, havendo, assim, a perfeita manutenção da espécie do produto importado e aquele disponibilizado no mercado.

Outra, entretanto, é a situação da importação de pequenas peças, parafusos, ou mesmo componentes, utilizados para a montagem de brinquedos, máquinas e equipamentos, sendo que, nessas hipóteses, o processo de produção desnatura o insumo utilizado que, por sua vez, não é comercializado como item próprio, mas apenas como parte do todo que, a partir de então, passou a compor.

O processo produtivo, então, demanda a necessidade de alteração, se não substancial do produto, apenas do ponto de vista mercadológico, não se aplicando na hipótese

de simples acondicionamento do produto para a comercialização, sem a qual, inclusive, esta restaria inviabilizada.

Ora, nas hipóteses tratadas pela r. decisão de origem, a produção apontada seria decorrente da aplicação de embalagens e/ou formação de kits, o que, com a devida vênia, não se enquadra no conceito de produção da forma como aqui apontado, sobretudo porque, conforme se verifica, tais acondicionamentos somente são efetivados com vistas a possibilitar a comercialização dos referidos produtos.

Diante dessas razões, entendo, na hipótese, pela impossibilidade de admissão da glosa apontada, sobretudo por não se verificar a configuração do adequado conceito de “produção” propalado pelas específicas disposições regência, sendo, também por isso, efetivamente inadmissível a manutenção do lançamento, da forma como efetivado.

Dos juros sobre a multa

Em que pese as considerações aqui apresentadas, insta verificar que, na apreciação do feito, restei vencido em relação à matéria de fundo tratada nestes autos, na linha, inclusive, apresentada no Voto Vencedor, que segue adiante. Em decorrência desse apontamento, é relevante aqui então apontar a específica questão da avaliação da aplicação da Taxa SELIC como juros moratórios, aplicáveis, no caso, sobre o crédito tributário e, assim, todos os consectários que o compõe. Vejamos:

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, no crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

O Decreto-lei nº 1.736/79, dispôs sobre os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, destacando:

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, não exclui a multa de ofício.

De acordo com o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (ou seja, débitos de natureza tributária), cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º (Selic), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em face dessas considerações, entendo, no caso, pela perfeita validade da incidência dos juros SELIC sobre as multas aplicadas, nos termos e condições estabelecidos pelo ordenamento jurídico pátrio.

Processo nº 16561.720037/2011-01
Acórdão n.º **1301-001.096**

S1-C3T1
Fl. 30

Conclusão

Diante dessas considerações, encaminho meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, determinando, assim, a integral desconstituição do lançamento, nos termos e fundamentos aqui então especificamente apresentados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER – Relator

Voto Vencedor

Em que pese a densidade da argumentação expendida pelo Ilustre Relator, o Colegiado pronunciou-se de forma diversa.

Relativamente à Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, destacou o Colegiado 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, seja a porventura trazida pelo 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 art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A análise a ser empreendida no presente caso, no entender do Colegiado, deve ser dirigida no sentido de 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.

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; 200-2 de 24/08/2001

...

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

Resta evidente que a leitura que o Ilustre Relator fez do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96 resulta de exercício interpretativo, representando, apenas, uma, entre tantas interpretações possíveis.

Para fins de solução da controvérsia, contudo, o que importa apreciar é se a interpretação feita pelo Relator 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 no voto combatido.

Para o Colegiado, ficou patente que o valor resultante da aplicação da “fórmula” descrita no voto vencido não tem qualquer relação com o denominado preço parâmetro almejado pela lei.

Com efeito, 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, 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 também poderia ser 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, segue, abaixo, 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 “1” 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 “1” 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: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA.$ ”¹

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 1 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;*
- 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 I do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“I. 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

“I. 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.

Não resta dúvida de 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, 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.

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

A alegada “*majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*”, logicamente, é mera decorrência de exercício interpretativo das disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que, afastando os preceitos da Instrução Normativa nº 243/2002, revelou alternativa matemática mais favorável para a determinação do ajuste exigido pela legislação de regência.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada

em normas complementares não autoriza concluir que referida Medida pretendeu corrigir ilegalidades da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

O objetivo, a bem da verdade, foi, nos exatos termos ali expressos, “*reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado*”.

Resta evidente que a inclusão da fórmula de determinação do preço parâmetro sob discussão em dispositivo com força de lei, a exemplo do que fez a Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012, atual Lei nº 12.715, de 2012, contribui para a redução dos litígios, mas, como dito, isto não significa dizer que a interpretação trazida pela norma complementar editada pela Receita Federal inovou em relação ao comando legal da qual ela emergiu. Em sentido contrário, tem-se que a contemplação em referência reafirma a procedência da interpretação infralegal, vez que representa absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563, não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

Releva notar, ainda, 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.

A Medida Provisória nº 563/2012 (Lei nº 12.715, de 2012), ao reproduzir a metodologia estampada na Instrução Normativa 243/2002, joga por terra o argumento de que referida norma complementar viola o princípio “*arm’s length*” e reafirma o reverberado por densa doutrina no sentido de que, visto pela ótica econômica, o fator negativo do método PRL 60 repousa na margem de lucro de 60%, considerada excessiva se comparada a aplicável aos casos de importação para revenda (20%).

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.

Concluiu, assim, o Colegiado, 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; e 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.

Entendeu o Colegiado, também, que descabe falar em ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, na situação em que ela estabelece a hipótese em que pode ser aceita a aplicação do PRL 20 (situação em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados). No caso, o ato normativo complementou, em absoluta conformidade com o art. 100 do Código Tributário Nacional, a disposição de lei, esclarecendo a amplitude dos termos “*revenda*” e “*produção*” por ela utilizados.

Assim, quando a referida Instrução Normativa estabelece que o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado quando há agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados (parágrafo 9º do art. 12), não inova em relação ao disposto na lei de suporte, apenas explicita, em perfeita consonância com a teoria econômica e contábil, o significado das expressões “produção” e “revenda” utilizados por ela.

Com efeito, na “revenda” o que temos são encargos necessários à comercialização dos bens, serviços ou direitos, que não se agregam ao custo; na “produção”, diferentemente, os gastos são incorridos no processo interno de geração de bens por parte da empresa, sendo eles agregados ao custo.

No caso, não se trata de buscar na lei o conceito de “agregação de valor”, mas de investigar se nela existe tal elemento como indicador da diferença entre as atividades de PRODUÇÃO e REVENDA.

Não parece restar dúvida de que a Lei nº 9.430, de 1996, ao determinar a exclusão do valor agregado na determinação do preço-parâmetro com base no método PRL 60, deixa claro que, ressalvadas obviamente as margens de lucro fixadas, este é o elemento de diferenciação dos métodos, isto é, se existe AGREGAÇÃO DE VALOR AO CUSTO, estamos diante de PRODUÇÃO, se não existe referida agregação, mas, sim, encargos (despesas) de comercialização, trata-se de mera REVENDA.

Cabe destacar que, no caso vertente, a Fiscalização considerou que, dos dois mil setecentos e cinquenta e três produtos analisados, efetivamente, dois mil duzentos e oitenta foram simplesmente revendidos. Assim, a aplicação do PRL 60 foi feita para quatrocentos e setenta e três produtos, em relação aos quais restou apurado:

i) que cento e noventa e cinco deles compõem pelo menos dois produtos, revendidos sob diferentes códigos e descrições;

ii) que duzentos e setenta e oito deles compõem pelo menos três produtos, revendidos sob diferentes códigos e descrições;

iii) que, conforme exemplos retratados nos autos, determinados produtos chegar a integrar até mil seiscentos e um outros produtos;

iv) que, a título de exemplo, o ÁCIDO GEL ETCHANT BULK, cujo preço foi fixado em R\$ 128,00, integra produtos cujos preços variam entre R\$ 4.773,79 e R\$ 8.226,16

Alinhou-se, assim, o Colegiado, ao entendimento esposado pelo ilustre Redator do voto vencedor do acórdão nº 1302-00.915, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Ali, restou consignado, *in verbis*:

[...]

Com a devida vênia a lei nº 9.430/1996 é bastante clara ao estabelecer a aplicação do método PRL – 60% na hipótese de bens importados aplicados à

produção, restringindo a aplicação do método PRL – 20% aos casos de simples revenda de produtos tais como importados, *in 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:

I – Método dos Preços Independentes Comparados PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) 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)

(...)

(Grifei)

Por sua vez o art. 12 da IN.SRF, 243/2002, na esteira do texto legal define que o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado quando não haja agregação, no país, de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, **simples processo de revenda dos mesmos bens**, serviços ou direitos importados. Havendo agregação de valor ao produto importado, ou seja, se o bem é aplicado na produção o PRL deve observar a margem de lucro de 60% . É o que dispõem os §§º 9º e 10 da IN, *in verbis*: (GRIFO DO ORIGINAL)

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:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

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

(...)

*§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da **margem de lucro de vinte por cento** somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados **configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.***

*§ 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.***

(...)

(Grifei)

Como se vê a instrução normativa nada mais fez do que desdobrar os conceitos trazidos pelo texto legal, sem qualquer modificação de seu conteúdo.

Como bem apontado no voto vencido o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização.

E, o conceito de industrialização está consagrado no Regulamento do IPI, amparado por duas leis quase sexagenárias: a Lei nº 5.172/1966 (CTN) e a Lei nº 4.502/1964.

Define-se industrialização como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, entre elas a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). É o que dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010 que revogou o Decreto nº 4.502/2002), *in verbis*:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

(...)

Não resta dúvida que, no caso concreto, o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens, alterando a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final. Não se trata de mera embalagem para transporte, mas de apresentação comercial do produto, da qual resulta agregação de valor em relação ao produto importado a granel.

Não se trata, portanto, de mera revenda dos produtos na forma como foram importados.

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.

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.

Como é cediço, 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).

Não cabe dúvida de que a disposição contida na Lei nº 9.430, de 1996, efetivamente diz respeito ao custo contábil.

Resta claro, também, que a norma em comento tem aplicação genérica, isto é, não diz 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.

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 a possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender.

De fato, a Instrução Normativa nº 38, de 1997, ao tratar das **NORMAS COMUNS AOS CUSTOS NA IMPORTAÇÃO**, estabeleceu que, na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação poderiam ali ser computados (parágrafo 4º do artigo 4º).

Contudo, é inquestionável que a expressão **PODERIA** utilizada pelo ato normativo foi direcionada para os métodos dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Custo de Produção mais Lucro (CPL), como devidamente esclarecido em momento posterior pela Instrução Normativa nº 32, de 2001, conforme reprodução abaixo².

Normas Comuns aos Custos na Importação

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...]

§ 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 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 arts. 8º e 13, os valores referidos no parágrafo anterior poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior, desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado para fins de dedutibilidade na tributação do lucro real.

A regra, portanto, é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação. Tratando-se, entretanto, do método PIC e do CPL, para que não haja distorção na comparação, tais valores devem ser considerados tanto na determinação dos preços parâmetro, como nos preços praticados.

No caso do método do Preço de Revenda menos Lucro, todavia, 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.

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada é abusiva, cabe observar que, nos termos da súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre tal matéria.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na mesma linha, a questão da aplicação dos juros selic já se encontra pacificada no âmbito deste Colegiado, conforme súmula CARF nº 4 abaixo transcrita.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Amparada por tais argumentos, decidiu a Turma Julgadora de modo diverso ao proposto pelo Ilustre Relator, negando provimento ao recurso no que tange a essas matérias.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães