



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

Processo n° 16561.720059/2012-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.012 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ/PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente CUMMINS BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO. MÉTODO PIC.

Verificados equívocos na apuração do preço de transferência por parte do contribuinte, a autoridade fiscal deve refazer o procedimento mediante um dos métodos determinados na legislação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRODUTO A PRODUTO.

Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados para cada produto. Eventual ajuste a maior de um determinado produto não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor relativos a outros produtos.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Em decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete e seguro cujo ônus tenha sido do importador.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização (nem aos órgãos julgadores).

PEDIDO DE PERÍCIA.

É de ser indeferido o pedido de perícia feito quando os fatos relatados e as provas constantes dos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

JUROS DE MORA A TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, os juros de mora incidem tanto sobre o principal quanto sobre a multa de ofício, ambos a partir do vencimento. Nos termos da legislação em vigor, tais juros são calculados com base na taxa Selic acumulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, que excluía a incidência de juros sobre a multa, e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que, além de excluir os juros sobre a multa, pronunciou-se pela aplicação do PRL20 aos produtos objeto de acondicionamento em kits.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

Trata-se de autos de infração, fls.13887 a 13899, relativo ao IRPJ e CSLL do ano-calendário 2007, no valor total de R\$ 34.326.010,93 (inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até outubro/2012), em face da empresa autuada Cummnis Brasil Ltda.

Consoante Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 13839 a 13886, a fiscalização apurou ajustes nos preços de transferências relativa a custos na importação de bens de pessoa vinculada no exterior no valor de R\$ 45.220.206,08 (base de cálculo).

As principais diferenças foram apuradas em virtude da aplicação dos critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF 243/2002, conforme asseverado no aludido TVF (fl. 13866).

No caso a empresa fiscalizada adotou para os cálculos dos preços de transferência a metodologia da IN SRF 32, de 2001, em detrimento da IN SRF 243, de 2002, sem apresentar, para tanto, nenhuma razão jurídica.

Para os recálculos necessários a fiscalização dividiu os insumos em dois grupos: aqueles que não sofreram agregação de valores no país e simplesmente foram revendidos (PRL20) e aqueles que sofreram agregação de valores antes de serem vendidos (PRL60), englobando neste último grupo os casos mistos (revenda + produção).

Para os itens que não foram localizados nas memórias de cálculo da contribuinte, o método adotado pela fiscalização foi o PRL, dividindo-os nos mesmos grupos citados no último parágrafo, de acordo com sua aplicação (revenda, produção e revenda + produção).

Os preços parâmetro foram calculados de acordo com o item "a" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Os preços praticados foram calculados levando-se em conta que as quantidades importadas de insumos, de empresas vinculadas e respectivos valores devem ser ponderadas com as quantidades e respectivos valores dos estoques iniciais, conforme determinado pelo § 3o do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 (vide "Demonstrativo do Preço Praticado PRL20").

Assim sendo, pelo método PRL60, nos termos da IN SRF nº 243/2002, foi apurado o valor de ajuste de R\$ 45.141.606,15, já deduzidos os valores de ajustes declarados pelo contribuinte no LALUR. Valor do ajuste pelo método PRL20 monta R\$ 78.699,93.

Impugnada, a matéria restou decidida pela DRJ/RIBEIRÃO PRETO (SP), através do Acórdão 14-44.541, de 30/08/2013, considerada a impugnação improcedente, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Em decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete e seguro cujo ônus tenha sido do importador.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização (nem aos órgãos julgadores).

PEDIDO DE PERÍCIA.

É de ser indeferido o pedido de perícia feito quando os fatos relatados e as provas constantes dos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

JUROS DE MORA A TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, os juros de mora incidem tanto sobre o principal quanto sobre a multa de ofício, ambos a partir do vencimento. Nos termos da legislação em vigor, tais juros são calculados com base na taxa Selic acumulada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Passo a análise das questões controvertidas na mesma seqüência do recurso interposto em quatro tópicos:

1) A IRREGULAR AÇÃO FISCAL. 2) DO MÉTODO PIC E DOS DOCUMENTOS NECESSÁRIOS À SUA APLICAÇÃO NO CASO CONCRETO. 3) APLICAÇÃO DO PRL20 NO ACONDICIONAMENTO DE "KITS" e 4) ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002

Inicialmente, a recorrente alega que a fiscalização *"claramente viola a obrigação de valer-se do método mais favorável ao contribuinte, nos termos do artigo 18, § 4o. do artigo 12 da Lei 9.430/96"*.

Aduz, mais, que apresentou à fiscalização diversos documentos utilizados para obtenção do preço parâmetro segundo a sistemática do PIC, bem como, Parecer Técnico. Não obstante, tais documentos, bem como os cálculos da recorrente, foram arbitrariamente desconsiderados pela autoridade fiscal, sendo utilizado o PRL60 de acordo com os critérios da IN SRF 243, de 2002.

Conclui, em síntese, requerendo a revisão dos cálculos pelo método PIC ou alternativamente converter o julgamento em diligência para tal mister.

Pois bem, neste ponto, extrai-se do TVF o seguinte:

Da análise das informações prestadas, e com base na DIPJ do AC 2007, pudemos verificar que o contribuinte utilizou os métodos "PRL" e "PIC", para os cálculos dos preços parâmetros (em suas operações de importações para o período fiscalizado).

Com relação ao método "PIC", pudemos verificar que, nos cálculos dos preços parâmetros e praticados, para diversos itens, a empresa apresentou mais de um valor de preço praticado e preço parâmetro: um ou mais preço pelo método "PIC" e um ou mais preços pelo método "PRL", em dissonância com a legislação brasileira de preços de transferência que não admite que insumo ou matéria prima tenha mais de um preço praticado e parâmetro. Exemplifica [...]

Noutra linha, existem itens para os quais a empresa empregou somente o "PIC", mas apresentou diversos preços praticados para o mesmo preço parâmetro, em função dos diferentes fornecedores dos insumos, como é o caso do item "3019175"...

Constata-se, também, distintos preços praticados para o mesmo preço parâmetro com relação ao método "PRL" e, diversos itens em que a empresa aplicou ~~erroneamente a margem de 20% (revenda) ao invés de 60% (produção).~~

[...]

Pudemos verificar, outrossim, que a empresa possui procedimento de montagens de "Kits" que consiste na reunião de peças acondicionadas em um determinado "kit", que são vendidas, portanto, de modo agrupado. Como exemplo, o item "3922686" (ANEL DE COMPRESSÃO DO PISTÃO) que é agrupado juntamente com outras peças na formação do item "3355286" vendido as empresas como "KIT DE CILINDRO".

O contribuinte considerou, para tais casos, que não houve produção e que, por se tratar de simples revenda de peças, poderia aplicar o método "PRL" com margem de 20%.

No entanto, ao acondicionar as peças em um "kit", esta fiscalização entende que houve montagem e acondicionamento, com a criação de um novo produto, e um processo produtivo, tendo em vista que os códigos dos itens agrupados (insumos) e o código do "Kit" (produto) são distintos, nos termos do conceito de industrialização do RIPI.

Desta forma, não houve outra alternativa senão a de proceder aos recálculos dos itens determinados, utilizando para tanto o método "PRL" com margem de 60% ao invés de 20%.

Em Sessão de Julgamento de 24 de março de 2015, os membros desta Turma Ordinária, decidiu converter o julgamento em diligência (Resolução 1301-000.273), com o intuito de se esclarecer no tocante aos produtos para os quais o contribuinte apurou pelo PIC e PRL, os motivos determinantes da não aceitação dos cálculos apresentados pelo método PIC; considerando que constam dos autos (Relatório de Acompanhamento de Procedimento Fiscal, item 33) o recebimento em 14/06/2012, do Arquivo "Cummins-Memória de Cálculo-DIPJ" contendo os cálculos do PRL e do PIC (preços praticados e preços parâmetro) e, considerando, ainda mais, tratar-se do exame de matéria que exige análise da documentação comprobatória atestada em Parecer Técnico trazido aos autos.

O "Relatório Conclusivo em Diligência", analisando as memórias de cálculos apresentadas, ratifica os fatos constatados pela fiscalização inicial no sentido de que a contribuinte, de fato, adotou para um mesmo produto dois preços parâmetros (PIC e PRL) e dois preços praticados, obtendo, desta forma, dois ajustes unitários diferentes para o mesmo item (produto). Sintetizados nos seguintes fragmentos:

Da mesma pudemos verificar que ela adotou dois preços parâmetros: 11,67 (pelo método PIC) e 18,47 (pelo método PRL) e dois preços praticados respectivos: 18,47 e 14,49, um para cada fornecedor: o primeiro "Cummins Engine Company - Daventry" no Reino Unido e o segundo "Cummins Engine Company, Inc" nos Estados Unidos.

Para os cálculos de ajustes ela comparou 18,47 com 11,67 (ajuste unitário de 6,80) e depois 14,49 com 18,47 (sem ajuste). Obteve, portanto, dois ajustes unitários diferentes para o mesmo item.

Mas não é desta forma que a IN SRF 243/02 dispõe que sejam feitos os cálculos. A legislação não permite a adoção de mais de um preço parâmetro, praticado e ajuste unitário por item.

No caso em questão, não há como simplesmente desconsiderar o método PRL e adotar o PIC, tendo em vista que o preço praticado teria de ser recalculado, levando-se em conta todos os fornecedores e ponderando-se a média em função das quantidades importadas. Então se faria a comparação deste preço com o preço

parâmetro adotado pelo contribuinte, preço único identificado pelo método escolhido.

Nada disso foi feito pela empresa, adotando uma sistemática particular sua, em total dissonância com os ditames da IN SRF 243/02, para o cálculo dos ajustes de preço de transferência.

As distorções apresentadas surgiram porque o contribuinte simplesmente criou sua própria maneira de calcular os ajustes. As regras para o cálculo do preço parâmetro para cada item são claras e estão dispostas nos arts. 4º e 5º do citado ato normativo, nas quais se verifica que a empresa deveria ter escolhido somente um método e, por conseguinte, somente um preço parâmetro.

O mesmo se aplica para o cálculo do preço praticado na importação, conforme preceitua o parágrafo único do art. 6º da IN:

“Parágrafo único. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame.”

Assim, um só preço praticado deve ser confrontado com um só preço parâmetro para cada item, com a utilização de um só método, conforme disposto na legislação.

...

Em patente verificação de que a argumentação da recorrente não procede, não há como simplesmente desconsiderar o PRL, pois a maior quantidade de itens importados ($58 + 16 = 74$) vieram de fornecedores em que a empresa adotou este método. A quantidade proveniente de fornecedores para os quais a empresa adotou o PIC é igual a 70.

Inobstante tudo o que foi dito, ainda cumpre observar que o valor do preço parâmetro para os dois casos mencionados é mais favorável segundo o método PRL do que em aquele gerado pelo método PIC, pois os valores de preço parâmetro são maiores (no caso da importação, quanto maior o valor do preço parâmetro, mais benéfico ao contribuinte).

Em função das distorções apresentadas nos cálculos, sem que a empresa indicasse o método adotado para os itens mencionados (utilizando dois deles para o mesmo item), não restou outra opção ao agente fiscal além de se utilizar das regras contidas em seu artigo 40, que entrega à Fiscalização, a responsabilidade e arbitrariedade de poder escolher o método que lhe for conveniente (não necessariamente o mais benéfico), caso o material apresentado for insuficiente ou imprestável para formar a convicção quanto ao preço:

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

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de

cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

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

Assim sendo, o agente fiscal escolheu o método “PRL” para recalculer os preços parâmetros nos casos em que a empresa utilizou erroneamente dois métodos para o cálculo de seus ajustes de PT. Enfatize-se que o art. 40 não determina que seja eleito o método mais benéfico ao contribuinte, mas aquele que permita ao AFRF proceder aos recálculos.

Lado outro, a contribuinte/recorrente se contrapõe ao resultado da diligência alegando que não analisado o arquivo "Cummins-Memória de Cálculo-DIPJ" e o parecer técnico trazido aos autos com a impugnação conforme determinou Resolução 1301-000.273. Repetindo argumentação iniciais apresenta novo Parecer Técnico agora refutando as conclusões de diligência reiterando a existência de farta documentação e informações hábeis a aplicação do PIC, além do dever de aplicação do método mais favorável ao contribuinte.

Da leitura de todo o procedimento que instrui o presente processo, verifica-se, primeiro, que é equivocada a afirmação a qual a fiscalização e a DRJ ignora o fato de terem sido apresentados à fiscalização cálculos do preço parâmetro tanto pelo "PIC" como pelo "PRL". No caso, a desconsideração do cálculo pelo método "PIC" foi motivada pelo fato de se verificar que nos cálculos dos preços parâmetros e praticados, para diversos itens, a empresa apresentou mais de um valor de preço praticado e preço parâmetro: um ou mais preço pelo método "PIC" e um ou mais preços pelo método "PRL", em dissonância com a legislação brasileira de preços de transferência que não admite que insumo ou matéria prima tenha mais de um preço praticado e parâmetro, conforme exemplificado no TVF. Daí a fiscalização, em relação aos itens citados, desconsiderou o método "PIC" e adotou o "PRL", nos termos do art. 40, da IN/SRF 243/2002.

A autuação teve por base a legislação brasileira vigente à época dos fatos, a qual implementa exatamente a regra do artigo 9º do Acordo para evitar a dupla tributação (Tratados Internacionais), na medida em que se aferem os preços de mercado (com relação à importação, segundo os métodos PRL, PIC ou CPL – no caso, o PRL60) e se calculam os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem - acima de um certo percentual (margem de divergência) - das condições de mercado, nos termos do caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e dos artigos 5º e 38 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

(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:

(...)

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

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

(IN SRF nº 243/2002)

“Art. 5º Após apurados por um dos métodos de importação, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição.

§ 1º Se o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados, o valor resultante do excesso de custo, despesas ou encargos, considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido e a crédito de:

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

(...)

§ 5º Se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado”.

“Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

Parágrafo único. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL”.

Percebe-se da leitura do dispositivo legal acima que, ao dispor, no *caput* que o valor dedutível não pode exceder ao valor calculado por **um dos** métodos, a lei facultou ao contribuinte a escolha do método. Mais que isso, no § 4º, admitiu a utilização de todos os métodos e escolha do resultado mais favorável. Entendo que pode, a fiscalização, impugnar o cálculo feito pelo contribuinte segundo qualquer dos métodos, não podendo, todavia, impugnar a escolha do método.

Em outras palavras, é certo que, no caso, a segurança jurídica advém de que o contribuinte terá a certeza que uma vez calculado o preço de transferência por um dos métodos previstos na lei, não poderá a administração preterí-lo, **a menos que apure irregularidades no cálculo**. Exatamente o que ocorreu na situação em concreto.

Pois, é certo ainda, que a norma é dirigida ao contribuinte e, impõe um limite de dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens e serviços e direitos importados em operações com pessoa vinculada, facultando-lhe apurar esse limite por um dos três métodos expressos na lei e assegurando o direito de optar pelo mais favorável. Não há, no entanto, uma imposição à fiscalização obrigando-a testar todos os métodos e aplicar o menos gravoso.

A fiscalização só efetuou os cálculos pelo Método PRL, nos termos da IN SRF 243/2002, para os itens que não foram objeto de comprovação. E para esses itens, a fiscalização deve apurar o ajuste por um dos métodos previstos na lei, a partir dos elementos de que disponha, não estando obrigada a testar todos e utilizar o que implique menor ajuste.

Como bem explicitado no voto condutor ora recorrido, interessa notar que a interpretação inicial da Receita Federal, consubstanciada na IN SRF nº 32/01, foi alterada mediante a IN nº 243/02, tendo em vista a sua manifesta irrazoabilidade. É muito importante perceber que a aplicação do artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96 não é compatível com interpretações “literais”, considerando a finalidade pretendida pelo legislador: trata-se de norma antielisiva, que pretende abarcar uma ampla gama de negociações entre particulares.

A recorrente insiste defendendo as regras dispostas no art. 12 da IN/SRF 32/01, no seu entender, adequada e compatível com aplicação ao artigo 18, II da Lei nº 9.430/96 (na redação conferida pela Lei nº 9.950/00), em detrimento da posterior IN/SRF 243, de 2002. Na sua ótica e em extenso arrazoado a IN/SRF 243/2002 extrapola as disposição da Lei nº 9.430/96, daí desprovida de qualquer base legal.

Assim, passo a analisar a questão posta, à vista do artigo 18 da Lei 9.430/96 acima transcrito e art. 12 da IN/SRF 243/2002 que se transcreve:

IN/SRF 243, de 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.

§ 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.

§ 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.

Vê-se que a lei estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de agregação de valor resultante de bens importados aplicados à produção. O ato normativo por sua vez menciona a agregação de valor de forma genérica, cabendo, ao caso, interpretações.

Para fins de solução da controvérsia, contudo, o que importa apreciar é se a interpretação feita pela recorrente efetivamente traduz a disposição da lei, ou 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 acusação de ilegalidade.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve

ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado - insumo no caso - considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

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.

Repetindo minha convicção para o caso em estudo, em que me filio a linha de pensamento vitoriosa em diversos debates aqui nesta mesma Turma de Julgamento, por exemplo, Acórdão 1301-001.056, Sessão de 02/10/2012, do qual transcrevo a seguir seus fundamentos como razão de decidir, por entender que suas conclusões definem melhor a matéria.

"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 o 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.

Expressando 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 1102-00.610, 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:*

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;

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 “1” 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:

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

ou

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

...

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

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 que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL60, 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."

Nesta linha de pensar, entendo 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 PRL60, 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.

Já com relação ao acondicionamento de peças em um "Kit" para venda de modo agrupado, diferentemente do caso da "blisterização", entendo que a fiscalização agiu corretamente em considerar que houve, sim, montagem acondicionamento, com a criação de um novo produto, e um processo produtivo, haja vista, por exemplo, que os códigos dos itens agrupados (insumos) e o código do "Kit" (produto) são distintos, nos termos do conceito de industrialização expresso no Regulamento do IPI, (Decreto nº 7.212/2010 que revogou o Decreto nº 4.502/2002) e, que define 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).

Mas, não é só, no caso, vê-se que não se trata, portanto, de mera revenda de peças na forma como foram importados (insumos), no exemplo trazido no TVF "ANEL DE COMPRESSÃO DO PISTÃO" e, colocada numa caixa de papelão no dizer da recorrente, mas, conforme demonstrado vende-se um produto formado por várias peças denominado "KIT DE CILINDRO", ou seja, um novo item produzido pela empresa "3355286".

Concluindo este tópico, como visto alhures, a IN SRF 243, de 2002, de fato, criou novos conceitos e variáveis para o cálculo; porém, eles estão em conformidade com o que prescreve o artigo 18 da Lei 9.430, de 1996.

5. INCLUSÃO DOS VALORES DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS

Com relação a inclusão do valor do frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço parâmetro a ora recorrente entende que o preço praticado não pode incluir tais parcelas, mas tão somente o custo do bem importado. Aduz, em síntese, que por não se tratarem de valores despendidos em aquisição internacional (importação) ou por não haverem sido pagos a pessoa vinculada, os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previsto pelo artigo 18 da Lei 9.430/96. Cita jurisprudência em favor de sua tese.

Na linha do quanto decidido por maioria de voto desta Turma de Julgamento (Acórdão 1301-001.056, de 02/10/2012) e, para o deslinde desta questão, releva, de início, reproduzir as disposições da Lei nº 9.430, de 1996.

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.

Nesse sentido, 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 abaixo.

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.

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados.

A regra, portanto, é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação.

Dessa forma, entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o

preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos.

6. NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA E A PROVA PERICIAL APRESENTADA.

Por fim, a recorrente requer a realização de diligência/perícia bem assim se insurge contra a decisão de primeira instância que a considerou prescindível. Porém, conforme se verificado alhures na análise de mérito, assim como também ficou bastante claro em todo o contexto da decisão de primeira instância, os elementos indispensáveis à solução do litígio encontram-se nos autos, motivo pelo qual o pedido de perícia dever ser indeferido nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, o deferimento de diligência e perícia é uma decisão do âmbito de discricionariedade do julgador, cabendo a ele fazê-la ou não a depender da formação de sua convicção ou mesmo que se lhe exigirá conhecimentos técnicos específicos que somente um perito especializado poderia ter, o que não é o caso dos autos em que se requer apenas análise de meros dados documentais, contábeis, fiscais e legais., perfeitamente dentro da alçada de competência do Auditor Fiscal.

Portanto, indefiro o pedido de perícia e diligência.

7. INAPLICABILIDADE DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Neste ponto, o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se, a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Para uma melhor compreensão da matéria, vejamos o que diz os dispositivos legais acerca das multas e dos juros de mora, incidentes sobre os créditos tributários não pagos nos respectivos vencimentos.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, 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.

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, se depreende claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, **tributos e contribuições** e, posteriormente, **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Logo, em consonância 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.

A própria dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: “Súmula CARF nº 4: 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”.

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

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo, sujeita-se aos juros de mora com base na taxa SELIC.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

CSLL

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que decorrente da apuração do IRPJ, ou seja, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa, aplica-se *mutatis mutantis* o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

Portanto, tendo em vista todo o acima exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, indeferir o pedido de diligência e não conhecer o pedido de perícia, de forma a negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

CÓPIA