



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

Processo n° 16561.720110/2014-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.083 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF N° 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF n° 243/2002 resulta em ajustes ao lucro líquido sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei n° 9.430/96, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

A interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF n° 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei n° 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.

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.

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.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PIC - IMPACTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS DO PERÍODO - CRITÉRIO UTILIZADO NÃO VEDADO PELAS NORMAS DE REGÊNCIA

A minguada de previsão legal ou normativa explícita, e não havendo vedação expressa, o critério utilizado pelo contribuinte para estabelecer o preço-parâmetro fixado em moeda estrangeira, consistente na adoção de um valor médio da moeda norte-americana, é válido e coerente, sendo ilegal a sua "glosa" pela autoridade fiscal.

PREÇO PRATICADO E PREÇO PARÂMETRO - BEM ADQUIRIDO DE MAIS DE UM FORNECEDOR - FIXAÇÃO PELA MÉDIA DOS PREÇOS PRATICADOS - VALIDADE

A minguada de previsão legal ou normativa explícita, e não havendo vedação expressa, o critério utilizado pelo contribuinte para estabelecer o preço-praticado e respectivo preço parâmetro, no caso de produto adquirido de mais de um fornecedor, segundo a média entre os preços praticados, é válida, sendo ilegal a pretensão fiscal de fixar um preço praticado e um preço parâmetro para cada fornecedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto a alegação de ilegalidade da IN.SRF. 243/2002; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto a inclusão do custo de seguros, frete e impostos no preço praticado para a apuração do método PRL, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, e Flávio Machado Vilhena Dias; e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto aos ajustes calculados pelo método PIC, em face da taxa de câmbio utilizada pela fiscalização no cálculo dos preços parâmetro e, ainda, ao cálculos dos preços praticados e dos preços parâmetro nos casos em que o produto foi importado de mais de um fornecedor vinculado (produto Nolo), vencido o conselheiro Rogério Aparecido Gil. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao Acórdão nº 16-75.340, de 13/01/2017, da DRJ de São Paulo que, por unanimidade de votos, julgou **procedente em parte** a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

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

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.

MÉTODO PIC. PREÇO PARÂMETRO. TAXA DE CÂMBIO.

O valor expresso em moeda estrangeira, na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, para a data do desembarço aduaneiro, no caso de bens. Regra válida tanto para o preço praticado, quanto para o preço-parâmetro.

MAIS DE UM FORNECEDOR VINCULADO. PREÇO PRATICADO POR FORNECEDOR. PREÇO-PARÂMETRO ÚNICO.

A legislação de preço de transferência visa verificar, para cada fornecedor vinculado, individualmente considerado, se os preços praticados nessas transações estão compatíveis com os preços de mercado (transações entre partes independentes). Ou seja, deve-se calcular, para cada fornecedor, o preço praticado e compará-lo com o preço de mercado, representado por um preço-parâmetro único, independente do fornecedor. Constatado erro na apuração dos ajustes de um produto, exonera-se parcialmente a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A fiscalização verificou que a recorrente registrou ajuste decorrente de preço de transferência no valor de R\$ 5.367.089,25 (DIPJ 2010 AC 2009, Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, em ADIÇÕES linha 09). Concluiu que, o correto seria declarar a título o valor de R\$ 35.472.967,27. Face à diferença não declarada de R\$ 30.094.330,12, lavrou auto de infração para cobrança dos tributos IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

Registrou, ainda, que o sujeito passivo, ao calcular o preço parâmetro de determinados produtos, adotou o método PRL60, mas não adotou a metodologia do art. 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002. Ao adotar tal metodologia, onde o sujeito passivo encontrou ajuste zero a fiscalização encontrou ajuste de R\$ 41.083.513,56.

A fiscalização destacou que a recorrente ainda calculou o preço de transferência, com base no método PIC, alternativamente ao método PRL60, para os produtos do documento anexo nº 5. Para os demais produtos, não houve alteração de método.

Registrou-se que, dos 414 produtos constantes desse segundo cálculo, a fiscalização examinou a memória de cálculo de 121 produtos, correspondentes a 95% do preço praticado total.

Desse exame, a fiscalização identificou erros no cálculo do preço parâmetro de todos os produtos que adotaram o método PRL60 ou o método PIC. Para todos os demais produtos, a fiscalização aceitou o ajuste reconhecido pelo sujeito passivo.

PRL 60

A fiscalização calculou o preço de transferência com base na metodologia estabelecida nos termos do art. 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002. Ao adotar tal metodologia, onde o sujeito passivo encontrou ajuste zero a fiscalização encontrou ajuste de R\$ 4.362.307,02.

PIC

Ao examinar o segundo cálculo da recorrente, a fiscalização constatou que o sujeito passivo, ao calcular o preço parâmetro de determinados produtos, adotou o método PIC, utilizando uma taxa de câmbio denominada "Dólar Médio do Consumo", em vez de utilizar a taxa de câmbio do art. 7º, inc. I, da IN SRF nº 243/2002. Ao utilizar tal taxa, conforme descrito nos subitens abaixo, onde o sujeito passivo encontrou ajuste de R\$ 8.934.575,14 a fiscalização encontrou ajuste de R\$ 26.056.239,07.

Salientou-se que a individualização da taxa de câmbio para cada operação está presente na IN SRF nº 243/2002, tanto na importação (art. 7º) quanto na exportação (art. 22), observável particularmente em seu art. 11, § 1º, *in fine*.

PIC - BOLSA

Nas operações PIC - BOLSA, a fiscalização considerou que o sujeito passivo estava amparado pelo art. 29, § 2º, inc. II, da IN SRF nº 243/2002.

PRODUTO NOLO

Para o produto NOLO, ao calcular o preço parâmetro o sujeito passivo reuniu todas as 157 operações de importação de três exportadores diferentes, utilizou cotação diária de bolsa internacional, em dólares americanos, correspondente à data de registro da declaração de importação. Obteve assim o valor cotado em bolsa para cada operação de importação. Em seguida converteu esse valor para reais, utilizando uma taxa de câmbio única, denominada "Dólar Médio do Consumo". E depois, por média ponderada, determinou um preço parâmetro único.

exportador	país	operações de importação
The Goodyear Oriente Company Co Pte Lt	Cingapura	149
Goodyear de Chile S.A.I.C.	Chile	7
Goodyear International Co.	Estados Unidos	1

A fiscalização não acolheu esse modo de calcular o preço parâmetro, por entender que:

- a) havendo cotação diária de bolsa, deve ser calculado preço parâmetro distinto para cada exportador, de modo que as cotações das operações de um exportador não interfiram no preço parâmetro de outro exportador;
- b) em vez de utilizar a mencionada taxa de câmbio única, alheia à IN SRF nº 243/2002, deveria ter sido utilizada a mesma taxa de câmbio que o sujeito passivo adotou no cálculo do preço praticado - a taxa de câmbio do art. 7º, inc. I, da IN SRF nº 243/2002, que leva em conta a data de cada operação de importação.

PRODUTO KINO

Para o produto KINO, o sujeito passivo adotou o mesmo modo de calcular que usou para o produto NOLO, com a diferença de que nesse caso houve apenas um único exportador.

exportador	país	operações de importação
The Goodyear Oriente Company Co Pte Lt	Cingapura	22

Assim, a fiscalização também não acolheu esse modo de calcular o preço parâmetro, porque, em vez de se utilizar a mencionada taxa de câmbio única, alheia à IN SRF nº 243/2002, deveria ter sido utilizada a mesma taxa de câmbio que o sujeito passivo adotou no cálculo do preço praticado – a taxa de câmbio do art. 7º, inc. I, da IN SRF nº 243/2002, que leva em conta a data de cada operação.

PIC – DEMAIS

Nas demais operações examinadas, a fiscalização considerou que recorrente estava amparada por algum dos incisos do art. 8º, parágrafo único, da IN SRF nº 243/2002.

Contudo, em todas essas operações, novamente a recorrente utilizou, para cada produto, uma taxa de câmbio única, denominada “Dólar Médio do Consumo”.

Novamente a fiscalização não acolheu esse modo de calcular o preço parâmetro, porque, em vez de se utilizar a mencionada taxa de câmbio única, alheia à IN SRF nº 243/2002, deveria ter sido utilizada a mesma taxa de câmbio que o sujeito passivo adotou no cálculo do preço praticado – a taxa de câmbio do art. 7º, inc. I, da IN SRF nº 243/2002, que leva em conta a data de cada operação.

Das Justificativas da Recorrente

Após examinar o segundo cálculo da recorrente, a fiscalização apresentou suas objeções, concedendo-lhe oportunidade de utilizar método alternativo mais benéfico. A recorrente apresentou justificativas para métodos e cálculos adotados, que a fiscalização não acolheu, conforme razões a seguir:

Quanto ao PRL 60, instado então a adotar a metodologia da IN ou método alternativo, o sujeito passivo informou que:

“(…) apenas reforça sua discordância na aplicação do critério de cálculo do método do PRL de acordo com o estabelecido §11º do art. 12, da IN SRF 243/02, entendendo que o seu cálculo de PRL suporte da DIPJ 2010/2009 está adequado com a lei vigente em 2009.”

A fiscalização rejeitou esta justificativa por entender que a metodologia do art. 12, §11, da IN SRF nº 243/2002 está amparada pelo art. 18, inc. II, alínea “d”, item 1, da Lei nº 9.430/1996, com redação e inclusão da lei nº 9.959/2000.

Quanto à taxa de câmbio, (artigos 7º e 8º da IN SRF nº 243/2002) a recorrente sustentou que, o referido artigo 7º, inc. I, abrange exclusivamente o “preço praticado” pela recorrente na importação e não nas operações utilizadas para definir o “preço parâmetro”.

A fiscalização não acolheu tal entendimento, pois o art. 7º não menciona nem preço praticado nem preço parâmetro, mas sim “o valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos”, de modo que é aplicável na definição de ambos os preços indistintamente. Ressaltou que isso seria possível verificar, por exemplo, quando o preço parâmetro é calculado com base em operações de importação de não vinculadas com base no art. 8º, parágrafo único, inc.II, da IN SRF nº 243/2002.

Quanto à variação cambial, a recorrente alegou que, considerando que as operações utilizadas como parâmetro podem ter ocorrido em datas bem “distantes” das operações de importação efetivas da recorrente (“preço praticado”), e que ainda pode haver uma considerável variação na taxa de conversão de Dólares para Reais neste referido período, tem-se que a aplicação do critério do art. 7º em questão para a definição do “preço parâmetro” traria embutido indevidamente em seu resultado o reflexo de tal variação cambial, gerando um elemento de “pagamento” distinto e independente da vontade da recorrente e de suas pessoas vinculadas no exterior.

Em primeiro lugar, a fiscalização observou que a recorrente, em sua justificativa, não tratou das cotações em bolsa e assim não mencionou o fato de que, na data de cada importação dos produtos NOLO e KINO, foi identificada com exatidão a cotação diária adotada no método PIC.

Em consequência, a fiscalização não acolheu a alegação de que houve variação cambial que prejudicou a recorrente, sequer que houve variação cambial, já que o preço parâmetro tinha por base as mesmas datas do preço praticado na operação de importação. Em outras palavras, por tratar-se de cotação diária de bolsa, não houve nem datas “distantes” nem variação cambial.

Em segundo lugar, a fiscalização não acolheu a comparação entre preços praticado e parâmetro fosse realizada em moeda estrangeira, conforme propôs a recorrente para os demais produtos que utilizaram o método PIC. Registrou que, isto se dá porque o caput do art. 7º da IN SRF nº 243/2002 determina que o valor em moeda estrangeira será convertido em reais. Por outro lado, é justamente a conversão cambial o mecanismo utilizado pela IN SRF nº 243/2002 quando trata de “ajuste em virtude de variação cambial”, conforme disposto em seu art. 11.

Assim, tendo a fiscalização obtido o preço praticado – forçosamente em reais – utilizando a taxa de câmbio do art. 7º, inc. I, obteve o preço parâmetro necessariamente também em reais utilizando a mesma taxa, mantendo portanto o mesmo critério cambial. Observe-se que o art. 11 também determina que a taxa de câmbio tome por base a data de cada operação, de modo que também no preço parâmetro a fiscalização manteve o mesmo critério cronológico adotado na determinação do preço praticado.

Quanto à distinção entre fornecedores, a fiscalização registrou, primeiramente, que a recorrente não tratou das cotações em bolsa e assim não mencionou o fato de que, na data de cada preço praticado do produto NOLO, foi identificada com exatidão a cotação diária adotada no método PIC.

A recorrente ressaltou que, a legislação e regulamentação aplicável ao PIC não dispõe (exige) se o cálculo do preço praticado e do preço parâmetro deve ser feito por fornecedor ou de forma "global".

No entendimento da fiscalização, contudo, tal argumento é contrariado pelo disposto no art. 8º, parágrafo único, da IN SRF nº 243/2002, abaixo transcrito, pois no método PIC não são comparados os preços de várias empresas vinculadas, mas apenas os preços de uma empresa vinculada. Compara-se, então, de cada vez, o preço praticado de uma empresa vinculada com o respectivo preço parâmetro:

"Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares" (IN SRF nº 243/2002, art. 8º, parágrafo único, caput)

Assim, para cada empresa vinculada que forneceu o produto NOLO, a fiscalização registrou que deve ser calculado o respectivo preço praticado. E para cada preço praticado do produto NOLO, deve ser calculado também o respectivo preço parâmetro, o que é perfeitamente possível visto tratar-se de cotação em bolsa. Desse modo, a fiscalização rejeitou a adoção de qualquer "preço praticado único/global" proposto pelo sujeito passivo.

Do Ajuste Realizado pela Fiscalização

Rejeitadas as justificativas do sujeito passivo, e não tendo sido apresentado método alternativo mais benéfico aceitável, a fiscalização apresentou o seguinte resumo dos ajustes que realizou nos produtos examinados no segundo cálculo apresentado pela recorrente:

método	ajuste do sujeito passivo	ajuste da fiscalização
PRL20	5.054.421,18	5.054.421,18
PRL60	0,00	4.362.307,02
subtotal PRL	5.054.421,18	9.416.728,20
PIC-bolsa	7.941.393,42	13.735.101,89
PIC-demais	993.181,72	12.321.137,18
subtotal PIC	8.934.575,14	26.056.239,07
	13.988.996,32	35.472.967,27

Visto que o sujeito passivo na DIPJ 2010 AC 2009 declarou apenas R\$ 5.367.089,25, o ajuste não declarado apurado pela fiscalização totalizou R\$ 30.094.330,12.

Do Recurso Voluntário

Diante da parcial procedência de sua impugnação, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente (intimação em 27/03/2017; interposição em 25/04/2017) de cujas razões destacam-se os seguintes fatos e fundamentos, com base nos quais requereu o integral cancelamento do auto de infração:

- a) cancelou-se somente crédito tributário no valor de R\$ 108.624,78 (já somados IRPJ e CSLL), em razão do acolhimento parcial do argumento relativo à falta de respaldo legal para a exigência de consolidação dos preços parâmetro e praticado por fornecedor;
- b) cálculo do PRL60: que inicialmente a Receita Federal do Brasil ("RFB"), então Secretaria da Receita Federal ("SRF"), respeitou o comando legal e o objetivo do legislador, o que se comprova pelo fato de a Instrução Normativa nº 32, de 30.3.2001 ("IN 32/01") ter apenas reproduzido fielmente o disposto na Lei 9.430/96, pois todos os elementos necessários ao cálculo do PRL60 já estavam devidamente contemplados pela Lei;
- c) IN SRF nº 243/2002: ressaltou que a partir da análise da forma de cálculo estabelecida no artigo 12, § 11, da IN 243/02, conclui-se que é flagrante a diferença da fórmula imposta pelo artigo 18, inciso II, da Lei 9.430/96, é que a RFB pretendeu isolar o custo do bem importado do restante dos custos dos bens empregados na produção daquilo que é objeto de venda. Ou seja, na prática, a RFB tentou transformar o PRL60 em um PRL20, porém com margem 3 vezes maior e sem respaldo legal para tanto;
- d) nenhuma pessoa jurídica brasileira conseguiria importar produtos de parte relacionada e utilizá-los na produção de um bem nacional sem que essa importação ficasse sujeita a ajuste, a menos que, a margem praticada na venda do bem no mercado local estivesse absolutamente fora da realidade de negócios, o que é incompatível com o próprio objetivo buscado pela legislação de preços de transferência;
- e) pela análise da Lei 12.715/12, verifica-se que o "novo PRL", aplicável a todas as operações em que há revenda, com ou sem agregação de valor local, prevê margens semelhantes à margem do antigo PRL20 na maioria dos casos. Ou seja, o cálculo proporcional torna desnecessária a distinção entre o PRL60 e o PRL20 (margens diferentes);

- f) a conversão da MP 563/12 na Lei 12.715/12 criou sustentação legal para o critério de cálculo que a RFB já vinha aplicando com base na ilegal IN 243/02. Todavia, a promulgação da Lei 12.715/12 em hipótese alguma convalida os vícios da IN 243/02, vigente no período objeto da autuação de que ora se cuida;
- g) a metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN 243/02 é diferente daquela exigida pela Lei 9.430/96;
- h) por ser diferente do que é exigido pelo artigo 18, inciso II, da Lei 9.430/96, qualquer cálculo e respectivo ajuste levando-se em consideração o artigo 12, § 11, da IN 243/02, deve ser considerado ilegal;
- i) o próprio Poder Executivo já se manifestou, em mais de uma oportunidade, no sentido de que o cálculo previsto na IN 243/02 carece de suporte legal, tanto é que editou duas Medidas Provisórias (uma das quais convertida em lei) para tentar 'legalizar' o dito critério de cálculo;
- j) a fórmula de cálculo imposta pela Lei 9.430/96 tem um claro efeito indutor em relação ao desenvolvimento de atividades produtivas locais, o que se dá por meio da redução da margem de lucro exigida no caso de agregação de valor local, ao passo que a metodologia de cálculo da IN 243/02 vai na contramão dessa intenção; e
- k) a IN 243/02, sob o pretexto de 'regulamentar' a Lei 9.430/96, equiparou a venda de um produto industrializado com insumos importados a diversas vendas de partes e peças. Ou seja, 'transformou' o PRL60 em um PRL20, porém com margem de 60% e, ao fazer isso, criou um cálculo de preço de transferência que inviabiliza a venda de produtos importados sem que haja ajustes, pois a margem necessária para tanto passou a ser de exorbitantes 287%;
- l) o frete, o seguro e, por óbvio, o II relativos às importações praticadas pela Recorrente não foram pagos a partes relacionadas, mas a terceiros, no caso de frete e seguro, e ao Governo Federal, no caso do II. Tais valores não podem ser considerados na identificação dos preços praticados, pois não se trata de valores pagos a partes relacionadas, mas a terceiros;
- m) no que diz respeito ao PRL60, a Fiscalização realizou o cálculo do preço-parâmetro em conformidade com a metodologia de cálculo prevista na IN 243/02, que é reconhecidamente ilegal, uma vez que prevê metodologia completamente diferente e contraditória em relação àquela determinada pela Lei 9.430/96, em sua redação vigente à época dos fatos geradores;
- n) o cálculo do preço praticado em relação aos itens que se sujeitaram ao PRL60 considerou os valores de frete, seguro e II, o que contradiz a legislação em vigor à época dos fatos, em especial o *caput* do artigo 18 da Lei 9.430/96;
- o) em relação ao PIC, o acórdão recorrido considerou preços praticados calculados de forma individualizada por fornecedor de cada um dos bens importados, ao invés de apenas por bens, o que contradiz a metodologia de cálculo determinada pela IN 243/02, pela Lei 9.430/96 e pelas próprias orientações da RFB sobre o assunto; e
- p) ainda em relação ao PIC, a Fiscalização utilizou taxa de conversão do dólar do dia em que foram realizadas as operações independentes identificadas pela Recorrente, trazendo para o cálculo do preço parâmetro o componente da variação cambial, o que é ilegal e contraria a própria lógica das regras de preços de transferência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Conheço o recurso voluntário, à vista de sua tempestiva interposição e do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Do PRL20

Em relação ao PRL20, a fiscalização aceitou os cálculos da recorrente, que apurou, conforme Anexo nºs 2 e 4, o ajuste total de R\$ 5.054.421,18.

Assim, não há o que reparar no Acórdão recorrido.

Do PRL60

Em relação ao PRL60, a fiscalização refez os cálculos da recorrente e apurou, conforme Anexo nº 8, o ajuste total de R\$ 4.362.307,02.

A recorrente contesta o cálculo do preço parâmetro (efetuado segundo o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002) e do preço praticado (utilizando o valor CIF + II).

Do cálculo do preço-parâmetro segundo o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002

Para o cálculo dos preços-parâmetro pelo método PRL60 a fiscalização aplicou a sistemática prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos.

A recorrente alega que a referida instrução normativa não se limitou apenas a regular as regras estabelecidas no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo, em relação ao método PRL60, um novo critério de cálculo, totalmente diverso daquele originalmente previsto na lei e mais prejudicial ao recorrente, violando, portanto, o princípio constitucional da legalidade.

A DRJ registrou que às Delegacias de Julgamento não cabe apreciar questões acerca da eventual ilegalidade das instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal -SRF (atual Secretaria da Receita Federal de Brasil - RFB), pois, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo (através da edição de regras administrativas, como a referida instrução normativa), deve limitar-se a aplicar as disposições ali contidas, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Examinando as mesmas alegações sustentadas pela recorrente, em outro processo administrativo, o **Acórdão nº 1302-002.128, de 17/05/2017**, desta 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, Presidente e Relator, **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, citou o **Acórdão nº 1302-001.564**, proferido também por este colegiado, relatado pelo Conselheiro **Alberto Pinto Sousa Junior**, apresentou interessante análise que bem demonstra o equívoco do raciocínio empreendido pela recorrente, *verbis*:

Sustenta a recorrente que a margem de lucro de 60%, nos termos da IN 243/02, deve ser aplicada somente sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço líquido de venda total, como determina a Lei 9.430/96 e que, por meio da proporcionalização prevista na IN 243/02, o desconto do valor agregado não se faz na apuração da margem de lucro (como propõe a alínea do inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/96), mas sim diretamente do preço líquido de venda, como se o valor agregado fosse equivalente aos descontos, impostos e comissões, previstos nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do artigo 18, II, da Lei 9.430/96. Ou seja, sustenta a recorrente que o cálculo do preço parâmetro devia seguir a equação abaixo:

Preço parâmetro = $PLV - 60\% (PLV - VA)$, onde PLV é o preço líquido de venda e VA é o valor agregado no país.

Assim, essa linha interpretativa, que foi adotada pela IN SRF 32/01, sustenta que o percentual de 60% deva incidir sobre o preço líquido de revenda já diminuído do valor agregado, o qual entende ser a diferença entre o custo total e o os insumos importados. Essa, certamente, não é a melhor exegese, pois, concordo com o Ilustre Conselheiro João Thomé, quando sustentou que:

“Portanto, em que pese a formulação do texto legal, quanto à sua disposição nas alíneas e itens, do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, não tenha atendido à melhor técnica legislativa, o fato é que as regras de concordância da língua portuguesa levam à conclusão de que a segunda parte do item I (‘e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção’) exerce a função, em verdade, de uma alínea à parte, dissociada do cálculo da margem de lucro, i.e., consta ali como se se tratasse de uma alínea ‘e’, aplicável, contudo, somente no caso de bens importados aplicados à produção, mas não às demais hipóteses” (trecho da declaração de voto no Acórdão nº 110200.419, conforme transcrição em Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed., ed. Dialética, p. 254, obra de Luís Eduardo Schoueri).

Ademais, por essa interpretação, o inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 levaria ao mesmo preço parâmetro para os diversos insumos importados que compusessem o produto vendido, já que não leva em conta, nos cálculos, a participação do custo unitário de cada insumo importado no custo total.

Isso também torna a norma inócua toda vez que a participação do insumo importado no custo total não for majoritária, o que não significa, em absoluto, que não se possa transferir lucros para coligadas no exterior por meio de superfaturamento em importação de insumos de menor participação no custo total do produto. A título ilustrativo, vejamos que, se o preço líquido de venda for, no mínimo, 60% superior ao custo total, desde que o custo do insumo importado não ultrapasse 40% do custo total, não haverá ajuste de preços de transferência. Por exemplo, desde que o preço líquido de venda do automóvel seja, no mínimo, 60% superior ao custo total (insumos importados mais valor agregado), os pneus podem ser importados da coligada no exterior por até 40% do custo total do automóvel que nenhum ajuste de preços de transferência seria gerado relativo a este item. Logicamente, que tal exegese não é a melhor, pois ela anula a finalidade da norma, bastando para tal que se manipule apenas esses dois fatores. Importante também lembrar que a norma de preços de transferência não visa conceder benefícios fiscais nem estimular a produção nacional, pois o seu objetivo é apenas impedir a transferência de bases tributárias para outras jurisdições, pelos diversos motivos que levam os recorrentes a fazê-lo, inclusive para reduzir carga tributária.

O vetusto, mas nunca esquecido, ensinamento de Carlos Maximiliano professava que: “A palavra é um mau veículo do pensamento; por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta sempre margem para conceitos e dúvidas; a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude; sob um só invólucro verbal se conchegam e escondem várias idéias, valores mais amplos e profundos do que os resultantes da simples apreciação literal do texto” (in *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, ed. Forense, 17ª ed., p. 36).

Com esse pensamento, afasto também uma segunda linha interpretativa que se contrapõe à do Fisco, a qual se prende ao conteúdo literal (gramatical) do inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96, para sustentar que o valor agregado deve ser diminuído do resultado da aplicação do percentual de 60% sobre o preço líquido de venda ($PP = PLV - 60\% PLV - VA$). Ocorre que as duas linhas interpretativas tomam como plenamente definido na norma legal o método de cálculo pelo qual seria excluído o “valor agregado no País” do preço parâmetro, o que não é verdade. Assim, a questão posta reside em saber se da expressão “diminuídos... do valor agregado no país” poderia o exegeta concluir que deveria ser levado em conta, para aplicação do percentual de 60%, a parcela do preço líquido de vendas proporcional à participação do insumo importado sobre o custo total. Entendo que sim, pois a proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 é uma interpretação que atende o critério da:

a) razoabilidade, pois é mais conforme com o espírito de uma norma (art. 18, II, da Lei 9.430/96) que visa o controle de preços de transferência na importação, garantindo um tratamento isonômico de recorrentes que se encontrem na mesma situação;

b) adequação, pois não cabia ao legislador pormenorizar, em texto de lei, o método de cálculo do preço parâmetro, bastando que desse contornos legais, os quais são observados pela IN 243/02; e

c) necessidade, pois retificou a equivocada interpretação dada pela IN SRF 32/01, aperfeiçoando o método de cálculo do PRL60, de forma a permitir o controle de preços de transferência quando mais de um insumo importado estiver compondo o produto final vendido.

Colheu-se, também, de outro julgado desta Câmara (Acórdão nº 1301-001.056), interessante análise sobre o tema feita pelo i. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no voto vencedor, no qual aborda inclusive a questão da incorporação das disposições da IN. nº 243/2002 ao texto legal, e que se amoldam *in totum* ao caso concreto, *verbis*:

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.

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.

[..]

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 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.**

(grifos nossos)

A jurisprudência esmagadora deste CARF, inclusive da Câmara Superior de recursos fiscais é no mesmo sentido:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. VALOR AGREGADO. LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Considerando que o método PRL não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora, o conceito de valor agregado introduzido pela Lei nº 9.959/00 deve ser entendido como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda” no sentido da proporcionalização evidenciada pela IN/SRF nº 243/02. (Acórdão nº 1102-001.100, 06/05/2014).

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

É legítima a utilização da metodologia prevista na IN SRF n. 243/2002 para proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. 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 permite maior exatidão na apuração do preço parâmetro, conforme os objetivos legais. (Acórdão nº 1201-001.446, 09/06/2016).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/02. LEGALIDADE.

A IN SRF nº 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/00. (Acórdão nº 1302-001.420, 04/06/2014)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em ajustes ao lucro líquido sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária. (Acórdão nº 9101-002.514, de 13/12/2016)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço-parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 sempre resultará em exigência de IRPJ e CSLL em valores iguais ou inferiores àqueles que seriam devidos segundo o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária. (Acórdão nº 9101-002.524, 14/12/2016)

À vista dos fundamentos e da profundidade das análises apresentadas nos votos transcritos, não há como acolher o entendimento da recorrente. Assim, adoto esses doutos ensinamentos como fundamento deste voto para rejeitar as alegações da recorrente quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Do cálculo do preço praticado no método PRL. Custos de Seguro, Frete e Impostos Incidentes sobre as Importações

A recorrente contesta a **inclusão**, no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL, dos **custos de seguro, frete e impostos incidentes sobre as importações**.

Sobre o tema, há que se considerar o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 (com a alteração da Lei nº 9.959/2000) e no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002, 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:

(...)

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)*

(...)

§ 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.

(...)"

(IN SRF nº 243/2002)

"Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º,

independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

(...)

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

Sobre esse questionamento, o Acórdão recorrido registrou a seguinte análise e fundamentos:

O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Não há como não observar esse procedimento na apuração do preço de transferência pelo método PRL, método objeto da análise. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo recorrente (média aritmética), e daí são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, supra transcrito, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela recorrente como custo.

A recorrente considerou, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a recorrente.

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

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

Não procede a suposição da recorrente de o legislador computou dentro da margem de lucro de 60% o próprio lucro e também outras despesas relacionadas com a revenda de mercadorias, o que inclui o frete, o seguro e o II, de modo que o preço-parâmetro corresponderia apenas ao montante pago à parte relacionada (valor FOB).

Na formação do preço de revenda presume-se que o recorrente considerou todos os seus custos, os quais não se confundem com despesas. O lucro presumido pela legislação é bruto, ou seja, para se chegar ao lucro líquido, dele devem ser deduzidas as despesas. O preço-parâmetro resultante corresponde ao preço pago à parte vinculada, acrescido dos custos inerentes (frete, o seguro e o II), que não estão incluídos na margem de lucro.

A IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos, ao dispor, em seu artigo 4º, § 4º, que "serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação", nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos aos preços de transferência expostos na Lei nº 9.430/96, não dispondo de modo diverso. E mesmo se assim não fosse, há que se observar que, conforme já mencionado, à esfera administrativa não cabe apreciar questões acerca da legalidade/constitucionalidade das normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.

Por fim, quanto aos acórdãos administrativos do CARF e da CSRF citados pela recorrente, há que se destacar que essa jurisprudência não vincula as Delegacias de Julgamento.

A propósito, quanto às alegações de ilegalidade, relativas ao Método PRL60 da IN SRF nº 243/2002, cumpre salientar as disposições da nova Súmula CARF nº 8, abaixo transcrita, aprovada em sessão extraordinária, no dia 3/9/2018 - reunião do Pleno e das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

8 - A sistemática de cálculo do 'Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)' prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

Dessa forma, não há como acolher tais alegações, considerando-se correta a aplicação Método PRL60 a IN SRF nº 243/2002, já vigente à época dos fatos.

Por todo o exposto, não encontro razão para acolher os argumentos sustentados pela recorrente para a não inclusão, no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL, dos custos de seguro, frete e impostos incidentes sobre as importações. Mantém-se, assim, os ajustes pelo método PRL60 apurados pela fiscalização, no total de R\$ 4.362.307,02.

Do PIC

Em relação ao PIC, a fiscalização refez os cálculos da recorrente e apurou, conforme Anexos nºs 10 (PIC - Bolsa) e 12 (PIC - Demais), o ajuste total de R\$ 26.056.239,07, a seguir sintetizado (valores em reais):

Método	Ajuste da fiscalização
PIC - Bolsa	13.735.101,89
PIC - Demais	12.321.137,18
Total PIC	26.056.239,07

A recorrente defende que não deve ser acolhida a taxa de câmbio utilizada pela fiscalização no cálculo dos preços-parâmetro, e os cálculos dos preços praticados e dos preços-parâmetro nos casos em que o produto foi importado de mais de um fornecedor vinculado. Sustenta que o correto seria a **taxa de câmbio** denominada "**Dólar Médio do Consumo**".

Da taxa de câmbio utilizada pela fiscalização no cálculo dos preços parâmetro

O acórdão recorrente afastou essa alegação, com base nos seguintes fundamentos:

Dispõe o artigo 7º da IN SRF nº 243/2002 que:

"Art. 7º O valor expresso em moeda estrangeira, na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, para a data:

I - do desembaraço aduaneiro, no caso de bens;

II - do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência".

Como bem observa a fiscalização o referido artigo 7º não menciona nem preço praticado nem preço-parâmetro, mas sim "o valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos", de modo que é aplicável na definição de ambos os preços indistintamente.

Assim, a recorrente deveria ter utilizado, no cálculo dos preços-parâmetro, a mesma taxa de câmbio que adotou no cálculo dos preços praticados, o seja, a taxa de câmbio do artigo 7º, inciso I, da IN SRF nº 243/2002, que leva em conta a data de cada operação.

Não há, portanto, **fundamento** legal que sustente a utilização, pela recorrente, da **taxa de câmbio** denominada "**Dólar Médio do Consumo**", contrariando o disposto no artigo 7º, inciso I, da IN SRF nº 243/2002.

Com base em tais análise e fundamentos, cabe manter a conclusão da DRJ, também nesse ponto.

Dos cálculos dos preços praticados e dos preços parâmetro nos casos em que o produto foi importado de mais de um fornecedor vinculado

Nos casos em que o produto foi importado de mais de um fornecedor vinculado:

- a) a recorrente entende que deve-se considerar, para cada produto, um único preço praticado e um único preço-parâmetro;
- b) a fiscalização entende que deve-se considerar, para cada produto, preços praticados e preços-parâmetro distintos para cada fornecedor.

A DRJ discordou de ambos, conforme a seguir:

A legislação de preço de transferência visa verificar, para cada fornecedor vinculado, individualmente considerado, se os preços praticados nessas transações estão compatíveis com os preços de mercado (transações entre partes independentes).

Ou seja, deve-se calcular, para cada fornecedor, o preço praticado com a recorrente (como entende a fiscalização, citando o artigo 8º, § único, da IN SRF nº

243/2002) e compará-lo com o preço de mercado, representado por um preço-parâmetro único, independente do fornecedor (como entende a recorrente). E pagamento maior que o de mercado relativo a determinado fornecedor não pode ser compensado com pagamento menor, relativo a outro fornecedor.

Analisando-se as peças juntadas aos autos (em especial os Anexos nº 10 e 12), verifica-se a existência de apenas 2 produtos que foram importados de mais de um fornecedor: NOLO (PIC - Bolsa, Anexo 10) e ROCKIC (PIC - Demais).

Em relação ao ROCKIC, observa-se a existência de 2 fornecedores distintos (códigos 01213073 e 04015585) e que a fiscalização utilizou, corretamente, um mesmo preço-parâmetro (R\$ 4,27).

Quanto aos cálculos da recorrente (fl. 708), estes estão equivocados, pois foi apurado um preço praticado médio (considerando os 2 fornecedores), ao invés de preços praticados distintos (como fez, corretamente a fiscalização). No caso, o preço praticado maior foi compensado pelo preço praticado menor, o que não é permitido.

Dessa forma, nenhuma alteração precisa ser feita em relação ao ROCKIC.

Em relação ao NOLO, apesar de a fiscalização e a recorrente citarem a importação de 3 fornecedores distintos, observa-se a existência de apenas 2 (códigos 01000092 e 04026686) e que a fiscalização utilizou, incorretamente, preços-parâmetro diferentes - R\$ 3,61 e R\$ 4,00, respectivamente - , assim apurados:

Fornecedor	Qtde	Preço-parâmetro total (R\$)	Preço-parâmetro unitário (R\$)
01000092	18.528.987,90	66.876.969,13	3,61
04026686	916.674,00	3.663.112,04	4,00

A

A fiscalização apurou, então, um ajuste de R\$ 13.532.038,22 (relativo a apenas o fornecedor de código 01000092), assim demonstrado (preços em R\$):

Fornecedor	Qtde	Preço praticado	Preço-parâmetro	Diferença	Ajuste total
01000092	18.528.987,90	4,34	3,61	0,73	13.532.038,22
04026686	916.674,00	1,36	4,00	-2,64	0,00

Deve-se, no entanto, refazer o cálculo do preço-parâmetro, considerando todas as transações em conjunto, conforme a seguir demonstrado:

Fornecedor	Qtde	Preço-parâmetro total (R\$)	Preço-parâmetro unitário (R\$)
01000092	18.528.987,90	66.876.969,13	
04026686	916.674,00	3.663.112,04	
Total	19.445.661,90	70.540.081,17	3,63

E refazer o cálculo dos ajuste, conforme a seguir demonstrado:

Fornecedor	Qtde	Preço praticado	Preço-parâmetro	Diferença	Ajuste total
01000092	18.528.987,90	4,34	3,63	0,71	13.201.005,69
04026686	916.674,00	1,36	3,63	-2,27	0,00

Assim, há que se reduzir o ajuste relativo ao produto NOLO (PIC -Bolsa), de R\$ 13.532.038,22, para R\$ 13.201.005,69.

Considerando também o ajuste do produto KINO (R\$ 203.063,67), o ajuste relativo ao PIC - Bolsa passa a ser de R\$ 13.404.069,36.

À vista do desenvolvimento e da demonstração realizada pela DRJ, que resultou e reajuste de valores e exoneração de crédito tributário, cabe confirmar a conclusão da DRJ.

Assim, considerando-se as conclusões retro, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Com a devida vênia ao D. Relator, mas, particularmente quanto a dois pontos de seu voto, discordo de suas conclusões, no que fui acompanhado pela maioria de meus pares.

De fato, de todas as críticas realizadas pela D. Auditoria Fiscal, e abarcadas, pelo acórdão recorrido, os dois pontos que mereciam uma melhor reflexão dizem respeito à:

a) taxa de conversão de câmbio utilizada, em contraponto ao procedimento adotado pelo contribuinte para calcular o preço de transferência de mercadorias pelo método PIC (Preços Independes Comparados), e;

b) a utilização de preços praticados e preços parâmetros distintos para definir os limites ao preço de transferência relativo ao produto NOLO, adquirido pelo recorrente de mais de um fornecedor, em contraponto ao procedimento intentado pelo contribuinte (o uso de um único e mesmo preço praticado calculado pela média dos preços praticados por fornecedores vinculados).

Por um dever de lealdade, e para que este relator não incorra em estelionato intelectual, destaco que as idéias a seguir desenvolvidas foram, todas, elaboradas e expostas pelo Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa durante a sessão de julgamento realizada no último mês de setembro. Dado o brilhantismo e correção técnica de suas considerações, as adoto e reproduzo para justificar este voto divergente.

I - Do cálculo do preço de transferência pelo método PIC - taxa de câmbio.

Para estabelecer o valor atribuído aos preços comparados, sustentou a fiscalização que o procedimento adotado pelo contribuinte estaria equivocado, mormente ao considerar a média da variação cambial verificada ao longo do exercício em que os preditos preços-parâmetros foram calculados; de acordo com a D. Auditoria, no que foi acompanhada pela DRJ e, também, pelo D. Relator, o valor do limite de preço de transferência calculado de

acordo com o método PIC, fixado em moeda estrangeira, seria definido pela cotação da predita moeda na data em que ocorrida a importação de mercadorias pelo recorrente, na forma do art. 7º da IN 243/02.

Isto é, pelo que apontou a D. Autoridade Fiscal, a cotação a ser utilizada seria a mesma verificada em relação aos preços praticados, nas datas estabelecidas pelo aludido art. 7º, alegando, mais, que, a múngua de outra previsão normativa, o critério utilizado pelo contribuinte não encontraria respaldo na legislação de regência. Em linhas gerais, a fiscalização limita o valor do preço praticado à operações de importação.

De imediato, e a despeito de qualquer consideração adicional, o raciocínio adotado pela Autoridade lançadora revela uma inegável subversão do princípio da legalidade, mormente a se considerar que, nem a IN 243, e nem a Lei 9.430, estabelecem quaisquer critérios para a conversão do preço parâmetro para a moeda nacional.

O art. 7º, diga-se, da IN 243, como o próprio acórdão recorrido reconhece, estabelece regra para a conversão do preço praticado e não do preço parâmetro. E aqui invoco as considerações do Conselheiro Marcos Nepomuceno que asseverara, de fato, que *"esse dispositivo se refere apenas a operações de importação, ao passo que podem ser utilizadas para cálculo do preço-parâmetro, por exemplo, operações de exportação, operações realizadas dentro do território brasileiro ou mesmo operações realizadas inteiramente no exterior"*.

Não pode, neste passo, a Fiscalização "impugnar" os cálculos realizados pelo recorrente sob alegação de inexistir previsão legal ou normativa a franqueá-los... a legalidade, vejam bem, impede o cidadão de praticar condutas vedadas pela legislação e não contrário. Se a lei (expressão aqui adotada apenas em seu sentido formal) não proíbe e nem estabelece um critério específico para a fixação do valor em moeda corrente do preço-parâmetro, por óbvio, não pode o fisco contra este procedimento se insurgir. Há, aqui, uma liberdade imanente ao primado da legalidade.

Não bastasse isso, vejam bem, impende reproduzir o questionamento proposto pelo Conselheiro Marcos, também proposto durante a sessão de julgamento realizada no último dia 18 de setembro: *"a metodologia utilizada pela Fiscalização para conversão dos preços-parâmetro encontra respaldo na legislação e regulamentação vigentes à época dos fatos geradores?"*

E a resposta a tal questionamento, diga-se, é um sonoro "não"! Com efeito, a Fiscalização realizou a conversão com base na taxa de câmbio vigente na data apontada em cada documento que comprovava as operações entre partes independentes. No entanto, conforme exposto acima, não há nada na Lei 9.430/96 ou na IN SRF 243/02 que suporte esse procedimento.

Ressalte-se que o método usado pela Fiscalização, mencionado no parágrafo acima, deveria ser aplicado para conversão dos "preços praticados", segundo previsão expressa da IN 243/02, porém, sua aplicação, por emprego de analogia por parte da Fiscalização, para a conversão dos preços parâmetros, além de não prevista, pode causar grave distorção na comparação dos preços praticados pela recorrente com aqueles considerados como de mercado (preço parâmetro) para fins de aplicação da legislação de preços de transferência, como será demonstrado adiante.

Realmente, ante a lacuna presente na legislação e regulamentação a esse respeito, a recorrente procurou empregar metodologia que, ao mesmo tempo, fosse razoável do ponto de vista econômico e se mostrasse compatível com a lógica da legislação de preços de transferência, minimizando os efeitos da variação cambial (os quais, por óbvio, não se submetem ao controle de preços de transferência por serem alheios à vontade do contribuinte).

Para esse fim, o contribuinte determinou uma média ponderada do dólar das operações de importação (denominando-a “dólar médio de consumo”), dividindo o valor total em reais de todas as importações consumidas de um determinado bem pelo valor total em dólar correspondente a essas importações.

Vale observar que essa metodologia de conversão, além de economicamente racional e adequada à legislação, **é consistente com a própria forma de cálculo do PIC**(método usado no caso em apreço), já que este método pressupõe a realização de **uma média aritmética** dos preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, praticados em operações entre partes independentes.

O procedimento defendido pela Fiscalização, pela DRJ e pelo próprio relator, outrossim, poderia culminar com a fixação de um preço, inclusive, mais benéfico ao recorrente, justamente por não considerar as variações cambiais ocorridas ao longo do ano-calendário... isto é, semelhante critério **não considera os impactos dessa variação, em prol ou contra o próprio recorrente, e ato contínuo não reflete, de forma acurada, o preço de mercado (objetivo fim das regras atinentes ao preço de transferência).**

Não por outra razão, a IN 1.312/12, que revogou a IN 243, dispôs regra explícita sobre a questão ora examinada e, lá, em seu art. 11, § 4º, estabeleceu critério **idêntico ao utilizado pelo contribuinte.** Veja-se:

§ 4º Para o ajuste do preço parâmetro pela variação cambial do período de que trata o § 2º, aplica-se a seguinte fórmula:

$$PIA = PI \times VC$$

$$VC = TOP/TOI$$

$$TOP = OPR/OPD$$

$$TOI = OIR/OID$$

em que:

PIA = Preço Independente Ajustado no ano calendário imediatamente anterior;

PI = Preço Independente no ano calendário imediatamente anterior;

VC = Variação Cambial do período;

TOP = Taxa média das Operações Praticadas no ano-calendário;

TOI = Taxa média das Operações Independentes no ano-calendário anterior;

OPR = Operações Praticadas em Reais no ano-calendário;

OPD = Operações Praticadas em Dólares no ano-calendário;

OIR = Operações Independentes em Reais no ano-calendário imediatamente anterior;

OID = Operações Independentes em Dólares no ano-calendário imediatamente anterior.

Enfim, o critério adotado pelo contribuinte não só não encontrava vedação na legislação então vigente, como atendia aos próprios anseios das normas infralegais e legais de regência, atingindo o objetivo preconizado pelas regras atinentes aos preços de transferência. [

Neste ponto, portanto, há que se dar provimento ao apelo manejado para afastar o ajuste pretendido pela D. Auditoria e confirmado pela DRJ, reformando-se o acórdão recorrido quanto a esta matéria.

II - Dos cálculos dos preços praticados e dos preços parâmetro nos casos em que o produto foi importado de mais de um fornecedor vinculado - produto NOLO

De antemão, é de se frisar, como muito bem ponderado pelo Conselheiro Marcos Nepomucendo, que não há, seja na Lei 9.430/96, seja na IN SRF 243/02 ou em qualquer orientação expedida pela RFB, qualquer determinação à impor critério que imponha que os preços de transferência devam ser calculados individualmente por fornecedor.

Não obstante, foi isso que a Fiscalização e a própria DRJ. Com efeito, a Fiscalização calculou um preço praticado e um preço-parâmetro para cada fornecedor da Recorrente, com relação a um mesmo produto (NOLO).

Isto é, assim como no caso tratado no tópico anterior, o Fisco subverte o princípio da legalidade e a partir de mero "achismo" refuta o cálculo intentado pelo contribuinte para adotar critério não descrito, nem mesmo tangenciado, pela legislação de regência...

Diferentemente do que sustenta o acórdão recorrido, as regras de preço de transferência não objetivam "*verificar, para cada fornecedor vinculado, individualmente considerado, se os preços praticados nessas transações estão compatíveis com os preços de mercado (transações entre partes independentes)*", mas, isto sim, a compatibilidade dos preços de mercado "**DOS PRODUTOS**". A adoção de dois critérios de cálculo para cada fornecedor (como pretendido pela Autoridade Fiscal), não só não encontra amparo as normas pertinentes, por falta de previsão explícita, como também não reflete, objetivamente, o preço de mercado destes bens (se há preços diferentes, considerar preços individuais por fornecedor não refletiria, sob qualquer enfoque, o efetivo preço de mercador daquele produto).

Os ajustes pretendidos neste tópico também não podem prevalecer, sendo de se dar provimento ao recurso voluntário também quanto a este ponto.

III - Conclusão.

A luz do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para:

Processo nº 16561.720110/2014-80
Acórdão n.º **1302-003.083**

S1-C3T2
Fl. 897

a) afastar a exigência decorrente da aplicação da taxa de câmbio utilizada pela fiscalização no cálculo do preço parâmetro pelo método PIC e;

b) ao cálculos dos preços praticados e dos preços parâmetro nos casos em que o produto foi importado de mais de um fornecedor vinculado (produto Nolo), devendo prevalecer os critérios adotados pelo contribuinte nestes pontos, qual seja, o preço praticado calculado a partir da média dos produtos adquiridos de dois fornecedores vinculados.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca