



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

Processo nº 16561.720113/2012-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.781 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2015
Matéria IRPJ/PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente SIEMENS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A intimação prévia prevista no art. 20A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano calendário 2012 e seguintes.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, 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.

Como 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, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

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

Em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e manter os juros Selic sobre a multa de ofício. Pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário com relação a matéria preço de transferência. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Por bem descrever os fatos transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Em decorrência de ação fiscal a contribuinte foi intimada a informar o método de preço de transferência adotado e a apresentar relação de pessoas vinculadas, memórias de cálculos, arquivos magnéticos e demais papéis de trabalho, para a comprovação dos preços de transferência em suas operações de importações no ano calendário 2007.

DOS VALORES UTILIZADOS PELA CONTRIBUINTE PARA OS CÁLCULOS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA IMPORTAÇÕES

Da análise das informações prestadas e com base na DIPJ do ano calendário 2007, a fiscalização verificou que a contribuinte utilizou os seguintes métodos, para os cálculos dos preços parâmetro em suas operações de importações para o período fiscalizado: a) método do PRL (Preço de Revenda menos Lucro), com margem de 20% (PRL20), conforme disposto no item "a" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, para o caso de importações realizadas para revendas sem qualquer agregação de valor e com margem de 60% (PRL60), conforme disposto no item "b" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, para o caso de importações de insumos que foram submetidos ao processo de produção na fabricação de produto para venda; e b) método PIC (Preços Independentes Comparados), conforme disposto no artigo 8º da IN SRF nº 243/2002, para os casos em que tinha disponíveis os preços praticados em outras operações similares, nas condições elencadas no § único do artigo citado, utilizando tais preços como preços parâmetro.

Segundo os valores declarados na DIPJ/2008, a empresa adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, a título de preço de transferência, o montante de R\$ 11.000.000,00.

No entanto, a soma dos valores declarados na DIPJ, de acordo com planilha apresentada pela empresa, com os 49 itens mais relevantes e a totalização dos "Não especificados" é igual a R\$ 6.953.280,04.

Questionada sobre a divergência entre o valor total declarado na DIPJ e o valor adicionado no LALUR, a empresa esclareceu que (fls. 863 e 864):

"(...) no momento de entrega da DIPJ, os cálculos dos preços de transferência não haviam sido concluídos e, em função disto, conservadoramente, a Administração da Sociedade optou por oferecer à tributação o valor de R\$ 11.000.000,00. Em momento posterior à entrega da DIPJ os cálculos foram finalizados, e o ajuste apurado foi da ordem de R\$ 6.953.280,04. (...)".

Apesar da irregularidade acima descrita, tendo em vista que a adição dos ajustes foi feita, em caráter conservador, a maior do que o valor demonstrado, a fiscalização não deixou de considerar, em sua totalidade, os valores ajustados, em seus recálculos de verificação da suficiência dos ajustes efetuados pela empresa (vide tópico "DA CONSOLIDAÇÃO DA APURAÇÃO").

A contribuinte apresentou a seguinte composição do ajuste total por método utilizado com a abertura do código "Não Especificadas":

Método Ajuste: PIC R\$ 56.416,44; PRL20 R\$ 5.748.633,08; PRL60 R\$ 684.575,11 e PRL20/60 R\$ 463.655,40, totalizando R\$ 6.953.280,03.

A seguir, a fiscalização discorre sobre os métodos utilizados pela empresa e sobre as verificações efetuadas, com maiores detalhes.

Método PIC

A fiscalização apresenta, às fls. 9842/9843, os itens para os quais a contribuinte logrou comprovar o método PIC e, à fls. 9843, os itens que não conseguiu comprovar.

A fiscalização verificou que, nos cálculos dos preços parâmetros e praticados, para diversos itens, a empresa apresentou mais de um valor de preço praticado para um mesmo preço parâmetro (um preço praticado para cada fornecedor), em dissonância com a legislação brasileira de preços de transferência que não admite que um insumo ou matéria prima tenha mais de um preço praticado e parâmetro. Na tabela de fl. 9844 constam os itens para os quais foram verificadas tais inconsistências (Tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" CD nº 1).

Para os demais itens não relacionados, para os quais a empresa utilizou o método PIC, não foram constatadas as irregularidades apontadas acima.

Método PRL

Também no tocante ao método PRL a fiscalização verificou diversos itens para os quais a empresa, apesar de ter somente um preço parâmetro, adotou dois preços praticados distintos, um para cada fornecedor (vide Tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" CD nº 1).

Também houve casos nos quais a empresa empregou o método PRL20 (Tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" CD nº 1), mas deveria ter utilizado o método PRL60, visto que foram identificados vários produtos vendidos pela empresa, para os quais foi utilizado os insumos em questão.

Com relação ao método PRL60, a fiscalização observou que a forma de cálculo utilizada não condiz com os ditames do artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002. Itens para os quais a empresa não adotou nenhum método (não constantes da tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado").

A fiscalização detectou itens para os quais a empresa não empregou nenhum método, não podendo ser encontrados na tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" (CD nº 1) e tampouco nas memórias de cálculo apresentadas pela empresa (CD nº 2), itens estes que foram importados de empresas vinculadas e utilizados na produção ou revendidos diretamente.

Em virtude da não indicação de método de preço de transferência para esses itens, nem apresentação das respectivas memórias de cálculo, por parte da empresa, a fiscalização elegeu um dos métodos aplicáveis e procedeu à verificação da necessidade de ajustes para os mesmos (artigo 40 da IN SRF nº 243/2002).

DA ACEITAÇÃO DOS MÉTODOS APRESENTADOS E DOS CÁLCULOS EFETUADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Método PIC

Como visto anteriormente, houve casos em que a empresa conseguiu comprovar documentalmente o método PIC.

Para aqueles casos em que a empresa não logrou comprovar, a fiscalização adotou o método PRL, nos ditames do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002.

Método PRL

A fiscalização buscou respeitar as escolhas da contribuinte, no tocante aos métodos de cálculo utilizados. No entanto, para os casos em que a utilização do método PIC não pôde ser comprovada, não lhe restou outra alternativa, senão a de proceder ao recálculo dos respectivos ajustes pelo método PRL, sem deixar, no entanto, de levar em conta os valores de ajustes já efetuados pela contribuinte.

Para os casos em que a empresa já havia originalmente escolhido o método PRL, a Fiscalização, em função dos diversos problemas apontados, também efetuou os recálculos dos preços praticados e parâmetros, de modo a verificar se havia necessidade de ajustes adicionais àqueles efetuados pela contribuinte. No tocante a estes recálculos, enfatiza-se o fato já anteriormente citado quanto à aplicação de margem de 20% (revenda) quando deveria ter utilizado margem de 60% (produção).

Noutro giro, há que se realçar a adoção, pela empresa, da IN SRF nº SRF 32/2001, em detrimento da IN SRF nº 243/2002, para os cálculos do preço de transferência, sem apresentar as razões jurídicas para a utilização da primeira. Durante a fiscalização não foi constatada ou informada pela contribuinte qualquer liminar em processo judicial que pudesse assegurar a legalidade de seu ato.

Para os recálculos acima descritos, os insumos foram divididos 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).

Método PRL20

Dentro do método PRL, o PRL20 somente pode ser aplicado para os itens importados e que foram revendidos sem qualquer agregação de valor no país.

Para os insumos em que a empresa elegeu o método PRL, e que não sofreram agregação de valor ou para aqueles que, nas mesmas condições, foram provenientes do método PIC, a fiscalização recalculou os preços praticados (R\$/kg) na forma CIF + II, isto é, Custo + seguros internacionais + fretes internacionais + Imposto de Importação, exatamente na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002.

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").

As quantidades de ajuste foram calculadas em função das quantidades vendidas, sem prejuízo da verificação, neste cálculo, do total das quantidades importadas de vinculadas e das quantidades dos estoques iniciais (vide "Demonstrativo da Quantidade de Ajuste PRL20").

Assim sendo, pelo método PRL20, nos termos da IN SRF nº 243/2002, foi apurado o valor de ajuste de R\$ 7.549.792,72, já deduzidos os valores declarados. Cumpre observar que na apuração final dos valores foi considerado também o valor excedente recolhido pela empresa (vide tópico "DA CONSOLIDAÇÃO DA APURAÇÃO").

O demonstrativo de apuração e respectivas memórias de cálculos constam do processo Relatório "Consolidação PRL20".

Método PRL60

Prosseguindo no método PRL, o PRL60 somente pode ser utilizado quando da importação de matéria prima e de produtos semi acabados que sofreram agregação de valor no país.

Para os insumos em que a empresa elegeu o método PRL e que sofreram agregação de valor ou para aqueles que, nas mesmas condições, foram provenientes do método originário PIC (itens para os quais não houve comprovação), a fiscalização recalculou os preços praticados (R\$/kg), na forma CIF + II, isto é, Custo + seguros internacionais + fretes internacionais + Imposto de Importação, conforme preceituado pelo § 4o do artigo 4o da IN SRF nº 243/2002.

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

Cumpram ainda observar que, quando da realização do cálculo do preço parâmetro pelo PRL60, foi verificado que as quantidades de matéria prima consumida no produto eram diferentes da relação 1:1. Assim, a fiscalização aplicou o coeficiente insumo produto para ajustar o cálculo do preço parâmetro na mesma base do cálculo do preço praticado para efeitos de comparação. Os valores dos coeficientes de insumo produto foram fornecidos pela contribuinte, de acordo com a contabilidade e relatórios de produção, mediante a tabela "PRL60 Participação Insumo Produto", conforme consta no CD nº 1.

Em relação ao cálculo do preço parâmetro, a fiscalização destaca 3 situações relativas à matéria prima importada de vinculada: (1) Matéria prima utilizada na produção de um único produto para venda; (2) Matéria prima utilizada na produção de mais de um produto para venda. Nesse caso, foram calculados mais de um preço parâmetro PRL60. Como a legislação brasileira de preços de transferência não admite que um insumo ou matéria prima tenha mais de um preço parâmetro, a solução encontrada pela fiscalização foi fazer a média ponderada para chegar num preço parâmetro único, para comparação com o preço praticado na importação; (3) Matéria prima utilizada na produção de um produto para venda e também revendida: A fiscalização apurou a média aritmética ponderada entre o valor obtido do PRL20 e o valor obtido a partir do PRL60, de modo a chegar a um único valor de preço parâmetro, utilizado para comparação com o preço praticado na importação (nos moldes da SCI Cosit nº 30, de 30/07/08).

Cumpram ainda observar que foram detectados casos de itens importados de empresas vinculadas, não vinculadas, comprados no mercado interno e/ou fabricados, cujas quantidades estão sob o mesmo "código do item". No atinente às quantidades de ajustes, especificamente para o PRL60, foi solicitado à contribuinte o preenchimento de duas tabelas, quais sejam, "PRL60 Quantidade Consumida de Insumo" e "PRL60 Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos". A fiscalização

solicitou à contribuinte que as preenchesse com os dados de quantidades referentes somente às parcelas importadas de empresas vinculadas mais estoque inicial. A partir dos dados fornecidos, calculou-se a quantidade de ajuste para cada item, nos termos do "Demonstrativo de Quantidade de Ajuste PRL60".

Deste modo, foram utilizadas as quantidades fornecidas pela contribuinte para o cálculo das quantidades de ajustes. Pequenas divergências encontradas em função de perdas de estoque, ajustes de inventário, foram sanadas, limitando tais valores à soma das quantidades importadas de vinculadas mais estoque inicial.

Desta forma, mediante o método PRL60, a fiscalização apurou o ajuste para o ano calendário de 2007 no montante de R\$ 15.479.931,00, já deduzidos os valores declarados pela contribuinte no LALUR.

O demonstrativo de apuração e respectivas memórias de cálculos constam do Relatório "Consolidação PRL60 e PRL20/60".

DA CONSOLIDAÇÃO DA APURAÇÃO

O montante consolidado passível de ajuste no LALUR, atinente às operações de importação da contribuinte (Relatório "Consolidação PT Importação"), resultou em R\$ 23.029.723,72. Subtraindo-se o valor excedente ajustado pela empresa ($R\$ 4.046.719,96 = R\$ 11.000.000,00 - R\$ 6.953.280,04$), conforme os esclarecimentos anteriores, obtém-se o montante de R\$ 18.983.003,76, passível de ajuste no LALUR, no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

DA MULTA REGULAMENTAR

De acordo com o Termo de Constatação e Intimação de 18/05/2012 (fls. 974 a 976), a fiscalização detectou incorreções na tabela "Insumo Produto Anual" e intimou a contribuinte a saná-las. Em sua resposta à intimação, a empresa simplesmente afirmou que havia incorreções na tabela "Insumo Produto Anual", mas não procedeu às retificações necessárias para solucionar as inconsistências, conforme determinado no Termo.

Destarte, em virtude do acima exposto e, tendo em vista as várias versões entregues pela contribuinte da tabela "Insumo Produto Anual, para as quais não se obteve um atendimento satisfatório por parte da empresa, quanto ao solicitado no Termo de 27/04/2012 (fls. 966 a 968), a fiscalização declarou instituída a multa regulamentar no valor de R\$ 2.694,79, nos ditames do artigo 968 do RIR/99.

3. DOS RELATÓRIOS DE CONSOLIDAÇÃO DOS CÁLCULOS DE PT

A fiscalização apresenta, às fls. 9866/9869, descrição detalhada dos campos dos relatórios de consolidação dos preços de transferência, a seguir relacionados:

- "Consolidação PT Importação"
- "Consolidação PRL20"
- "Consolidação PRL60 (e PRL 20/60)"

Além dos relatórios de consolidação, a fiscalização apresenta, às fls. 9869/9875, os demonstrativos de cálculo de algumas variáveis, como os valores de preços praticado, parâmetro e líquido de venda unitário, obtidos a partir dos dados fornecidos pela contribuinte, a seguir relacionados:

- Demonstrativo do Preço Praticado PRL20
- Demonstrativo do Preço parâmetro PRL20
- Demonstrativo da Quantidade de Ajuste PRL20
- Demonstrativo do Preço Praticado PRL60
- Demonstrativo do Preço parâmetro PRL60
- Demonstrativo do Preço Líquido de Venda Unitário PRL60
- Demonstrativo da Quantidade de Ajuste PRL60
- Demonstrativo da Quantidade de Ajuste na Revenda PRL20/60

4. DAS TABELAS DE DADOS

A fiscalização gravou em arquivo magnético (CD nº 1) as últimas versões das principais tabelas entregues, contendo os dados utilizados nos cálculos de preço de transferência, tabelas estas em formato Access que não foram inseridas no eProcesso, devido aos seus tamanhos peculiares e eventuais facilidades de mecanismos de busca que se perderiam caso houvesse a digitalização e conversão em pdf. Este arquivo magnético se encontra junto à DIPAC da DEMAC à disposição para eventuais consultas.

As referidas tabelas são as seguintes:

- “Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado”
- “Importações”
- “Insumo Produto Anual”
- “Inventário”
- “PRL60 Participação Insumo Produto”
- “PRL60 Quantidade de Insumo Consumida na Produção”
- “PRL60 Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos”
- “Vendas”

Em um segundo arquivo magnético (CD nº 2) foram gravadas as memórias de cálculo fornecidas pela contribuinte (cópia do CD entregue à Fiscalização, em 22/08/2012), para eventuais consultas necessárias à disposição na DIPAC da DEMAC.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 28/11/2012, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 27/12/2012, a impugnação de fls. 9903/9959, alegando, em síntese, o seguinte:

PRELIMINARMENTE DO ERRO DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO NECESSIDADE DE SE ABATER TODO O VALOR PAGO PELA IMPUGNANTE

Por razões operacionais internas, no momento em que a DIPJ/2008 foi entregue, a impugnante não dispunha de cálculos precisos quanto aos ajustes a título de preços de transferência. Dessa forma, conservadoramente, a impugnante optou por oferecer à tributação o valor de R\$ 11.000.000,00.

Em momento posterior à entrega da DIPJ os cálculos foram finalizados, e o ajuste apurado foi da ordem de R\$ 6.953.280,04, de modo que houve, de fato, um "excesso de ajuste" correspondente justamente à diferença entre os dois valores informados (R\$ 4.046.719,96).

Esse "excesso de ajuste" (R\$ 4.046.719,96) foi considerado pela fiscalização totalmente dedutível do ajuste total que viesse a ser calculado ao término da ação fiscal.

Diante deste cenário, seria de se supor que não apenas os R\$ 4.046.719,96 seriam deduzidos do valor total do ajuste apurado pela fiscalização ao final da ação fiscal, mas o montante total correspondente a R\$ 11.000.000,00 seriam considerados, igualmente, dedutíveis do ajuste apurado.

Ocorre que, apesar de a fiscalização alegar que deduziu todos os valores já declarados pela impugnante referentes aos ajustes efetuados espontaneamente, verifica-se que não houve a dedução integral do valor calculado ao final da ação fiscal. Isso porque, se fossem somadas as parcelas de ajuste espontâneo imputadas pela fiscalização na apuração de cada método, o resultado não poderia ser diferente de R\$ 6.953.280,04, que, somado ao valor do "excesso de ajuste" (R\$ 4.046.719,96), remontariam aos R\$ 11.000.000,00 declarados no LALUR, tidos como totalmente dedutíveis.

Conforme se observa do demonstrativo a seguir, a fiscalização deduziu somente o valor de R\$ 1.208.020,30, além do "excesso de ajuste" correspondente a R\$ 4.046.719,96, do ajuste total apurado ao final da ação fiscal.

Método~	Ajuste da Fiscalização	Ajuste da Contribuinte
PRL 20	R\$ 7.549.792,72	R\$ 1.049.229,00
PRL 60	R\$ 15.479.931,00	R\$ 158.791,30
TOTAL	R\$ 23.029.723,72	R\$ 1.208.020,30

Neste sentido, a fiscalização deixou de deduzir o valor de R\$ 5.745.259,74 correspondentes ao restante do ajuste efetuado espontaneamente pela impugnante (R\$ 6.953.280,04 – R\$ 1.208.020,30).

Destaque-se que a fiscalização limitou-se a indicar o valor de ajuste efetuado pela impugnante que seria considerado por ela no cálculo do ajuste final devido sem,

no entanto, justificar o porquê de não ter aceito a integralidade do valor informado na DIPJ/2008.

Trata-se de evidente equívoco material, de modo que a impugnante faz jus ao abatimento da diferença correspondente a R\$ 5.745.259,74 do valor do valor total do ajuste efetuado pela fiscalização. Trata-se de medida que se impõe em vista da necessidade de coerência da fiscalização na adoção de critérios de cálculo.

DAS DIVERGÊNCIAS QUANTO À APURAÇÃO DOS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA SEGUNDO O MÉTODO PRL

A divergência entre os ajustes de preço de transferência apurados pela impugnante e pela autoridade fiscal se deve à forma de cálculo dos preços parâmetro segundo o método PRL, mais especificamente, quanto à inclusão dos valores de frete, seguros e impostos devidos na importação e quanto à sistemática de cálculo do preço parâmetro dos produtos aplicados à produção.

Ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002

A autoridade fiscal desconsiderou as memórias de cálculo apresentadas pela impugnante referentes à aplicação do método PRL60, elaborando um novo cálculo, de acordo com a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002.

Ocorre que os ajustes com base na sistemática trazida pela IN SRF nº 243/2002 devem ser cancelados de plano, tendo em vista que tal sistemática constitui uma inovação ilegal em relação ao texto da Lei nº 9.430/96.

As diferenças entre as sistemáticas da Lei nº 9.430/96 e da IN SRF nº 243/2002 acabam por gerar resultados distintos para o mesmo cálculo do preço de transferência segundo o método PRL60. Como resultado, despesas que são dedutíveis segundo uma sistemática passam a ser indedutíveis segundo a outra.

A MP nº 478/2009, que não foi convertida em lei, tentou incluir, no corpo da Lei nº 9.430/96, a sistemática de cálculo prevista apenas na IN SRF nº 243/2002.

Para a impugnante é claro que o intuito do legislador, ao editar a referida MP, foi o de criar uma disciplina jurídica nova, cuja vigência abrangeria apenas os fatos posteriores à sua entrada em vigor (ou, melhor dizendo, fatos ocorridos a partir do ano seguinte à conversão da MP nº 478/2009 em lei, em atenção ao disposto no artigo 62, §2º da CF/88).

Com isso, fica ainda mais evidente que a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002 não encontrava amparo no texto legal anterior; e continuou a não ter esse respaldo, haja vista que a MP nº 478/2009 não foi convertida em lei.

Não é outra a conclusão a que se chega a partir da leitura da Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, que indica a necessidade de *“instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa”*.

Com isso, fica evidente que a sistemática de cálculo do método PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002 somente poderia prevalecer se a MP nº 478/2009 tivesse sido aprovada pelo Congresso Nacional e, ainda assim, para fatos ocorridos após a sua edição.

A metodologia de cálculo prevista pela IN SRF nº 243/2002 somente veio a possuir respaldo legal com a publicação da MP nº 563/2012 e com a sua posterior conversão na Lei nº 12.715/2012. A partir de então, é certo que o critério de cálculo previsto pela instrução normativa passou a ter respaldo legal, não se podendo mais questionar a sua legalidade. No entanto, o mesmo não pode ser dito em relação ao

período anterior à sua vigência, pois, da mesma forma que a MP nº 478/09, a MP nº 563/2012 não veio a retificar realidade preexistente, mas buscou, sobretudo, instituir nova realidade.

A ilegalidade da referida sistemática já foi, inclusive, reconhecida pelo TRF da 3ª Região, que, ao julgar a apelação cível nº 003404852.2007.4.03.6100/SP, afastou a aplicação da IN SRF nº 243/2002 para o método PRL60.

Também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar, em abril/2012 o processo administrativo nº 16561.000185/2007-11, reconheceu, pela primeira vez, a ilegalidade da IN SRF nº 243/02 (Acórdão nº 1302-000.915, ementa à fl. 9113).

Reconhecida a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, no que tange à forma de cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60, ainda que se entenda, contrariando todo o quanto será exposto no tópico seguinte, que do preço praticado não deveriam ser excluídos os valores de frete, seguros e impostos devidos na importação, a apuração do preço parâmetro considerando a sistemática de cálculo prevista pela Lei nº 9.430/96 conduziria a um ajuste significativamente inferior àquele apurado pela fiscalização.

Métodos PRL20 e PRL60 – Indevida inclusão de frete, seguro e impostos na apuração do preço praticado

A apuração do PRL20 e do PRL60 pela autoridade fiscal levou em consideração preços praticados que incluem custos de seguro, frete e impostos. A impugnante entende, diversamente do que manifestou a autoridade fiscal, que o preço praticado não pode incluir aquelas parcelas, mas tão somente o custo do bem importado, único dispêndio realizado em favor de parte vinculada no exterior.

Tendo em vista que a inclusão de frete, seguro e tributos no preço praticado é um tema recorrente, desde logo, faz-se mister destacar o recentíssimo julgado da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF (acórdão n.º 1102-00.302), o qual entendeu que os valores de frete, seguro e Imposto de Importação *não* podem integrar o preço praticado.

As conclusões as quais chegou o relator do supracitado julgado estão em conformidade com o acórdão nº 108-09.763 da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual também foi posta em prática a feliz noção de que os valores de frete, seguro e tributos sobre a importação devem ser neutros quanto ao controle dos preços de transferência.

Aduz-se daqueles julgados que tal neutralidade se concretiza na medida em que frete, seguro e tributos sobre as importações não gerem, por si sós, qualquer necessária adição ao lucro real.

Com efeito, frete, seguro e tributos sobre importações não devem gerar ajustes porque não estão sujeitos aos limites de dedutibilidade impostos pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

O que se chama “preço praticado” é a despesa abrangida pelo escopo do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. É a despesa que se controla, que se submete aos limites decorrentes das regras de preços de transferência. Se um encargo não se insere no campo de incidência do referido artigo (como os dispêndios relativos a frete, seguro e tributos), então, por decorrência lógica, não integra o preço praticado.

A interpretação lógica do § 6o do referido artigo conduz à convicção de que, "para efeito dedutibilidade" indica uma confirmação da regra do caput, no seguinte sentido: já que os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não estão sujeitos aos limites de dedutibilidade do caput, eles deverão integrar o custo (ainda que parte deste, por ser paga a pessoa vinculada o valor da mercadoria em si não seja integralmente dedutível, por se submeter aos referidos limites), para fins de apuração do lucro real (ou seja, fins de dedutibilidade).

Veja-se que o legislador foi muito preciso, ao estabelecer que as parcelas aqui comentadas devem ser dedutíveis, ainda que o custo da importação (o preço do produto em si), sofra limitações ante a aplicação dos métodos de preços de transferência.

Assim, há que se destacar a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto a esse assunto.

Enquanto o texto do § 6o do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 dispõe que *"integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação"*, a IN SRF nº 243/2002 omitiu a expressão *"para efeito de dedutibilidade"* no § 4o de seu artigo 4º.

Em síntese, procuram as autoridades dizer que o método PRL, exatamente porque extrai do preço de revenda uma margem de lucro, resulta no custo do produto importado acrescido dos itens frete, seguro e Imposto de Importação.

Ou seja: na lógica da fiscalização, o método PRL tem apenas dois componentes: custo e lucro; como frete, seguro e Imposto de Importação não compõem o lucro, então são eles parte do custo. Noutras palavras, o custo parâmetro, resultado da aplicação do método PRL, seria um custo acrescido de frete, seguro e tributos incidentes na importação. Daí a lógica de o preço controlado ser acrescido de iguais parcelas.

O raciocínio se revela, entretanto, equivocado, quando se considera que a margem de lucro a que se refere a Lei nº 9.430/96 é bruta, não líquida. Ou seja: pelo método PRL, o legislador pressupôs que a margem de 20% do preço de venda fosse suficiente para remunerar todos os fatores, que não o próprio produto importado.

A margem de 20% do preço de venda, insista-se, não é o lucro do importador; com aquela margem, o importador deve pagar seus gastos com propaganda, aluguel, garantia e todos os encargos que venha a sofrer; se houver alguma sobra, aí sim, haverá um lucro (líquido).

O preço de revenda pode incluir outros custos, além do valor relativo a frete, seguro e tributos, como, por exemplo, custos com armazenagem. Tais valores integram o custo de revenda (preço parâmetro), mas não integram o preço da importação, isto é, o preço praticado.

Em nada importa o fato de um custo integrar o preço de revenda; essa circunstância não foi prevista pelo legislador como fator que autorizasse a manipulação do preço praticado, o que, aliás, confirma a leitura, acima exposta, sobre a estrutura simplificada do método PRL.

Em vista de tudo quanto se consignou acima, conclui-se que devem ser excluídos os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela autoridade fiscal para aplicação dos métodos PRL20 e PRL60.

Comparação entre os diferentes possíveis cenários Como se vê, divergem a impugnante e a autoridade fiscal na apuração dos ajustes de preço de transferência quanto à inclusão dos valores de frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço praticado e quanto à sistemática de cálculo do preço parâmetro de produtos aplicados à produção segundo o método PRL.

Conforme demonstrado, entende a impugnante (1) ser indevida a inclusão dos valores de frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço praticado (razão pela qual deve-se adotar o valor FOB) e (2) ser ilegal a forma de cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60 trazida pela IN SRF nº 243/2002 (de modo a se adotar a sistemática de cálculo prevista na Lei nº 9.430/96).

Considerando tais premissas, a impugnante procedeu ao cálculo dos ajustes de preço de transferência devidos no ano calendário de 2007, que resultou no montante de R\$ 11.000.000,00, valor que foi posteriormente retificado e informado na sua DIPJ/2008 como correspondente ao montante de R\$ 6.953.280,04.

Tal valor, conforme já exposto, deve ser integralmente deduzido dos ajustes lançados, independentemente da posição que venha a prevalecer sobre os cálculos relativos ao PRL no tocante às discussões Lei x IN e CIF x FOB.

No cenário preço parâmetro segundo a Lei nº 9.430/96 e preço praticado FOB, inexistiria ajuste possível de lançamento (ajuste total de R\$ 5.394.885,13 e dedução de R\$ 11.000.000,00, conforme doc. 08).

No cenário preço parâmetro segundo a Lei nº 9.430/96 e preço praticado CIF, também inexistiria ajuste possível de lançamento (ajuste total de R\$ 8.599.023,01 e dedução de R\$ 11.000.000,00, conforme doc. 06).

Por fim, no cenário preço parâmetro segundo a IN SRF nº 243/2002 e preço praticado FOB, o máximo ajuste possível de lançamento seria R\$ 7.293.649,37 (ajuste total de R\$ 18.293.649,37 e dedução de R\$ 11.000.000,00, conforme doc. 09).

É fundamental destacar que, em qualquer um dos três cenários vislumbrados acima, deve-se considerar o valor total já declarado pela impugnante de R\$ 11.000.000,00 no seu LALUR no cálculo do ajuste final a ser realizado, ou seja, deve-se admitir não apenas a dedução do valor já considerado pela autoridade fiscal no cálculo do ajuste final devido objeto do presente Auto de Infração (R\$ 5.254.740,26), como também o valor correspondente à diferença não considerada pela fiscalização (R\$ 5.745.259,74), conforme restou evidenciado.

Tais cenários, porém, cogita a impugnante apenas a título de argumentação, pois, conforme demonstrado, é indevida a inclusão dos valores de frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço praticado, bem como ilegal a forma de cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60 trazida pela IN SRF nº 243/2002, razão pela qual o total de ajustes de preço de transferência apurado pela autoridade fiscal é indevido, sendo improcedente, portanto, o Auto de Infração por ela lavrado.

PRL ponderado (PRL20 e PRL60)

Analisando-se as metodologias do PRL20 e do PRL60, constata-se que não podem ser considerados um método único, visto que, se ambos fossem um só método, sua aplicação deveria sempre conduzir a um só resultado (preço parâmetro), mas isto que ocorre.

Dessa forma, prevendo a legislação a aplicação do método mais favorável ao contribuinte (artigo 18, §4º, da Lei nº 9.430/96), falhou a autoridade fiscal ao combinar os preços parâmetro e utilizá-los de forma pretensamente "ponderada", tendo em vista que não foi esta a escolha positivada na legislação brasileira.

Em vista de todo o exposto, a impugnante requer o afastamento do método de cálculo da média ponderada para que lhe seja aplicável o método mais favorável, como, aliás, prevê a legislação aplicável.

DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Na remota hipótese de não ser cancelado o Auto de Infração, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do artigo 161 do CTN e do artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Embora não seja objeto do Auto de Infração, o pedido de exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício pretende justamente evitar a futura cobrança desses encargos, razão pela qual a impugnante pede a sua apreciação.

Tal procedimento que tem sido praticado indiscriminadamente pela Receita Federal do Brasil carece de fundamento legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado.

No mesmo sentido é a jurisprudência do Conselho de Contribuintes (fls. 9141/9142).

DAS CONCLUSÕES E DO PEDIDO

Às fls. 9955/9958, a impugnante apresenta uma síntese de seus argumentos de defesa, e requer a impugnante que o Auto de Infração seja integralmente cancelado.

Requer, ainda, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativas às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, com cópia à impugnante.

A DRJ/SÃO PAULO I decidiu a matéria por meio do Acórdão 16-47.475, de 11/06/2013, julgando improcedente a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO. DEDUÇÃO DOS VALORES INFORMADOS NA DIPJ.

Constatado que a fiscalização deduziu em sua apuração a totalidade dos ajustes informados pela contribuinte em sua DIPJ, não se observa qualquer irregularidade na ação fiscal quanto a esse aspecto.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade 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 PRL. REVENDA E PRODUÇÃO. PREÇO PARÂMETRO. MÉDIA PONDERADA.

Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são em parte revendidos e em parte aplicados no processo produtivo, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço parâmetro será o preço médio ponderado resultante da aplicação do método PRL, com margem de 20% (PRL20), na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de 60% (PRL60), na hipótese dos insumos aplicados na produção.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

A contribuinte, por sua vez, apresentou recurso voluntário repisando, em síntese, os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

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

Em preliminar alega a ora recorrente nulidade do lançamento de ofício pela inobservância à norma contida no art. 20-A da Lei 9.430/1996, introduzida pela Lei 12.715 promulgada em 17/09/2012. Neste particular aduz, em síntese, que a não intimação da recorrente para apresentar novo método de cálculo dos ajustes previstos nos termos da norma citada, importa a nulidade do lançamento de ofício e impõe o imediato cancelamento do auto de infração.

Diga-se de passagem, que tais argumentos não foram suscitadas na fase de impugnação, só foram aduzidos nesta instância recursal, contudo por se tratar de matéria de ordem pública, passo a análise.

No caso, constata-se que a alteração legislativa citada foi promulgada em 17/09/2012, ou seja, o mencionado dispositivo, ao permitir a alteração da opção por um dos métodos de apuração de preços de transferência depois de iniciado o procedimento fiscal, estabeleceu tal faculdade em relação às apurações pertinentes ao ano calendário 2012 e seguintes.

Assim, somente a partir do ano calendário 2012 o sujeito passivo pode formalizar a opção por meio da DIPJ, e é neste contexto que o Fisco está obrigado a intimar o sujeito passivo e facultar-lhe a apresentação de novo cálculo, caso desqualifique o critério originalmente apontado na DIPJ. Embora apresente, inicialmente, nuances procedimentais, a nova norma legal, invocada pela contribuinte, tem verdadeiro caráter material, porque vinculada a uma opção com forma e prazo a ser exteriorizada, a ser observada durante todo o ano calendário, e que somente passou a ser possível a partir da apuração do ano calendário 2012 (IN/SRF 1.312/2012).

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento.

Antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito, insta analisar a alegação da recorrente de que a fiscalização não considerou como diferença dos ajustes a importância de R\$ 11.000.000,00 cometendo enorme incoerência nos critérios de cálculo adotados.

Com todo o respeito, tal alegação resta totalmente equivocada, a decisão recorrida trata a matéria conforme a seguir explicitada:

"Analisando-se os Relatórios "Consolidação PRL20", "Consolidação PRL60" e "Consolidação PT Importação", verifica-se que a fiscalização refez os cálculos de apenas alguns produtos (obtendo o ajuste total de R\$ 24.237.744,24) e, com relação a esses produtos, deduziu os ajustes declarados pela impugnante em sua DIPJ (R\$ 1.208.020,52), constatando uma diferença de R\$ 23.029.723,72.

Quanto aos demais produtos, a fiscalização, evidentemente, aceitou os ajustes efetuados pela contribuinte, no montante de R\$ 5.745.259,52, equivalente ao ajuste total da contribuinte (R\$ 6.953.280,04) diminuído do ajuste abatido pela fiscalização (R\$ 1.208.020,52). Assim sendo, há que se concluir que o ajuste total que a fiscalização entendeu correto foi de R\$ 29.983.003,76 (R\$ 24.237.744,24, recalculado, somado a R\$ 5.745.259,524, aceito.

Dessa forma, há que se observar que a fiscalização deduziu, sim, de sua apuração (R\$ 29.983.003,76) todo o valor declarado pela contribuinte (R\$ 6.953.280,04), obtendo a diferença tributável (a princípio) de R\$ 23.029.723,72.

Dessa diferença, deduziu o montante de R\$ 4.046.719,96 (excesso de ajuste na DIPJ), apurando o total efetivamente tributável de R\$ 18.983.003,76.

Conclui-se, portanto, que a fiscalização, ao contrário do que entende a impugnante, deduziu de sua apuração (R\$ 29.983.003,76, considerando todos os produtos) e, todo o montante de R\$ 11.000.000,00 (R\$ 6.953.280,04 + R\$ 4.046.719,96), adicionado pela contribuinte em sua DIPJ."

Constata-se que no caso não há que se falar em falta de coerência entre os cálculos dos produtos realizados pela autoridade fiscal (ajuste total R\$ 24.237.744,24 e dedução de R\$ 1.208.020,52 do total declarado em DIPJ de R\$ 6.953.280,04) e, os cálculos realizados e declarados pela própria recorrente para os demais produtos conforme trechos acima transcritos.

No mérito extrai-se do relatório e voto combatido que a lide do presente processo relaciona-se a diferença apurada pela fiscalização nos cálculos de ajustes de preço de transferência nas operações de importações no ano calendário de 2007. A esse título a recorrente informou em sua DIPJ (AC/2007) adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL a importância de R\$ 6.953.280,04, enquanto a autoridade fiscal apurou o valor no montante de R\$ 23.029.723,72.

Quanto a esta matéria insurge-se a recorrente com relação a:

(I) inclusão do valor do frete, seguros e impostos devidos na importação na apuração do preço parâmetro;

(II) sistemática de cálculo de preço parâmetro de produtos aplicados à produção segundo o cálculo PRL; e

(III) cálculo do preço parâmetro de produtos destinados ao mesmo tempo à revenda sem submissão de produtos a processo produtivo (sujeito à sistemática do PRL20), bem como à produção (sujeito ao PRL60) através do cálculo da média ponderada.

(I) - 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.

(II) - Com relação a discordância na sistemática de cálculo de preço parâmetro de produtos aplicados à produção segundo o método PRL insurge-se a ora recorrente, em extenso arrazoado, sobre a ilegalidade da IN/SRF 243/2002. Entende, que o critério de cálculo previsto pela IN 243 somente passou a possuir embasamento legal com a publicação da MP 563/2012 e com a sua posterior conversão na Lei 12.715/2012.

Traz a lume precedentes jurisprudenciais positivando seu entendimento.

No caso, discute-se a validade do lançamento fiscal efetivado em face da discordância entre a empresa fiscalizada e as autoridades fiscais a respeito da adequada e válida aplicação dos métodos de apuração dos “*Preços de Transferência*”, concernentes aos métodos PRL20 e PRL60 expressos nas disposições da IN/SRF 243/2002.

Neste ponto, sem dúvida, reconhece-se que a matéria é tema de relevantes debates nesta Corte Administrativa, envolvendo, em seu cenário, exatamente a discussão em torno da legalidade das disposições contidas na referida IN 243/2002, em face das disposições expressas na Lei 9.430/96.

Inicialmente, ressalvo pequena divergência com relação a decisão recorrida, no que diz respeito tratar a IN SRF 243/2012 como norma jurídica. Ao meu ver, qualquer instrução normativa da Receita Federal que veicule matéria sob reserva legal, nada mais é do que mera interpretação da administração tributária a respeito de uma norma legal de regência. Assim, valho-me dos ensinamentos do I. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior (Acórdão 1302-001.167, de 10/09/2013), cujos fragmentos transcrevo:

“Com efeito, a norma jurídica, em matéria sob estrita legalidade, é apenas aquela veiculada por LEI ou Medida Provisória (observados os limites estabelecidos no § 2º do art. 62 da CF/88). Logo, os dispositivos da Instrução Normativa que desbordam da simples literalidade da norma legal não são normas jurídicas, mas meras interpretações da administração tributária, cabendo, assim, ao intérprete verificar se tal exegese encontra amparo na LEI. Tanto é assim, que o Regimento Interno da RFB (Portaria MF nº 203/2012), no inciso II do seu art. 1º dispõe que é finalidade da Receita Federal do Brasil “*interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções à sua execução*”.

É verdade que, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, este Colegiado é obrigado a observar interpretações exaradas em pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando ratificados pelo Ministro de Estado da Fazenda. Trata-se, apenas, de uma regra de competência que não transforma o parecer em norma jurídica, mas apenas em uma interpretação vinculante para os órgãos do Ministério da Fazenda.

Da mesma forma, os julgadores da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil estão vinculados, por uma regra de competência, às interpretações exaradas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por meio de Atos Declaratórios e Instruções Normativas. Vínculo esse ao qual não está submetido o julgador do CARF, até mesmo porque é função deste Colegiado fazer o juízo (controle) de legalidade das interpretações da lei tributária feitas pela RFB. Pelo contrário, as interpretações do CARF é que podem vincular a RFB, uma vez que, *por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal* (art. 75 do Anexo II da Portaria MF 256/09). Note-se, por igual ao já dito, que não se trata de erigir a Súmula CARF à categoria de norma jurídica, mas de mera interpretação da norma tributária vinculante à toda administração.

Diante do exposto, entendo, *in casu*, equivocada a afirmação de que “*Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade...de normas jurídicas*”. Ora, os incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 não veiculam uma norma jurídica, pois não encontra amparo *ipsis litteris* no inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Em verdade, os referidos incisos do § 11 são mera interpretação da Receita Federal do disposto no inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96, o qual deve ser

objeto de juízo de legalidade por parte do julgador deste CARF, mormente por tal questão ser objeto do recurso voluntário."

Assim, passo a analisar a questão posta, razão pela qual vale a transcrição dos dispositivos em cotejo (art. 18 da lei 9.430/1996 e art. 12 da IN/SRF 243/2002):

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda; (REV)

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

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

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

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

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

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

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

§ 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.

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

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

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

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

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.

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.

Repetindo minha convicção para o caso em estudo, em que me filio a linha de pensamento vitoriosa em diversos debate 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:

$PP = \text{Preço Parâmetro};$

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:*

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

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.

(III) - Com relação ao cálculo do preço parâmetro de produtos destinados ao mesmo tempo à revenda sem submissão de produtos a processo produtivo (sujeito à sistemática do PRL20), bem como à produção (sujeito ao PRL60) através do cálculo da média ponderada insurge-se a recorrente que tratando-se de 2 (dois) métodos distintos há que prevalecer aquela mais favorável ao contribuinte por força do disposto no artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96 e, não a média ponderada conforme aplicada pela fiscalização.

Neste tópico importa ressaltar os seguintes trechos extraídos do TVF (item 2.2.2.2 Método PRL):

"É de se ressaltar que esta Fiscalização buscou respeitar as escolhas do contribuinte, no tocante aos métodos de cálculos utilizados. No entanto, para os cálculos em que a utilização do método "PIC" não pode ser comprovada, não lhe restou outra alternativa, senão a de proceder ao recálculo dos respectivos ajustes, efetivamente pelo método "PRL", sem deixar, no entanto, de levar em conta os valores de ajustes já efetuados pelo contribuinte.

[...]

Noutro giro, há que se realçar a adoção, pela empresa, da IN SRF 32/01 em detrimento da IN SRF 243/02, para os cálculos do preço de transferência, sem apresentar as razões jurídicas para a utilização da primeira.

Para os recálculos acima descritos, os insumos foram divididos em dois grupos: aqueles que não sofreram agregação de valores no país e simplesmente

foram revendidos (PRL com margem de 20%) e aqueles que sofreram agregação de valores antes de serem vendidos (PRL com margem de 60%), **englobando neste último grupo os casos mistos (revenda, produção e revenda+produção).**

[...]

Outra situação encontrada na empresa Siemens Ltda., para elaboração dos cálculos do preço parâmetro com margem de 60% (PRL60) foi aquela em que o insumo importado é utilizado na produção e também é revendido.

Como a legislação brasileira de preços de transferência não admite que um insumo ou matéria prima tenha mais de um preço parâmetro, a Fiscalização apurou a média aritmética ponderada entre o valor obtido do "PRL20" e os valores obtidos a partir do "PRL60", de modo a chegar a único valor de preço parâmetro, utilizado para comparação com o preço praticado na importação (nos moldes da SCI Cosit 30, de 30/07/08)."

A citada Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit 30, de 30/07/2008, encontra-se fundamentada nos seguintes termos.

O cerne da questão está na aplicação do § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. Este dispositivo normativo apresenta o seguinte conteúdo:

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

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

(...)

Conclusão

Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta

por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção. Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL)''.

Vê-se, então, que a citada SCI Cosit veio dar praticidade ao determinado no § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que tem por base § 1º conjugado com o § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

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

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*
- d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

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

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

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

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

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

§ 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.

§ 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.

Já com relação 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.

QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS

Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Alega a recorrente que tal cobrança carece de fundamento legal, já que o § 3º do art. 61 da Lei 9.430/96, em consonância com o art. 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência de juros de mora sobre o valor principal lançado.

Aduz, ainda, subsidiariamente, se decorrer do presente julgamento empate de votos, a decisão resultará pelo chamado "voto de qualidade", e, neste caso, requer nos termos do art. 112 do CTN seja-lhe favorável com o conseqüente cancelamento da multa.

Pois bem. 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, ressaltando 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.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

CÓPIA