



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

Processo nº 16561.720119/2012-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.420 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente METSO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

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

A IN SRF nº 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/00.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. CUSTO DO INSUMO IMPORTADO. FRETE. SEGURO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

No método PRL60, o ajuste consiste na comparação entre o preço-parâmetro e o custo de aquisição do insumo importado. O primeiro, calculado a partir do preço de revenda do produto final, contém em sua composição todas as parcelas de custo não expressamente excluídas, em especial frete, seguros e o imposto de importação. Em assim sendo, o custo de aquisição do insumo importado igualmente deve incluir tais parcelas, de tal forma a permitir a comparação de grandezas equivalentes, neutralizando seu efeito final no ajuste. Aplicação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: a) por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário, no ponto relativo à alegação de ilegalidade da IN 243/02, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo e Hélio Araújo; e b) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, no ponto relativo à inclusão do frete, seguro e imposto de importação no custo de aquisição, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

METSO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-46.912, de 23/05/2013, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de auto de infração para constituição de crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fl. 1431), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007. O total da exação alcançou R\$ 9.681.326,64, aí compreendidos multa de ofício de 75% e juros moratórios calculados até a data do lançamento.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 1439/1442, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2007), constatou-se o seguinte:

Em 26/12/2011, por meio do Termo de Início da Ação Fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar:

- a) o método adotado para a apuração do preço de transferência importações, memórias de cálculos, bem como demais papéis de trabalho que deram suporte aos cálculos;
- b) a relação de pessoas consideradas vinculadas; e
- c) os arquivos magnéticos no formato Access.

A fiscalizada realizou no ano-calendário de 2.007 a importação de máquinas, equipamentos, partes e peças diversas, diretamente de sua controladora, bem como de suas coligadas no exterior, sendo consideradas transações com pessoas vinculadas, ficando, dessa forma, sujeita ao controle fiscal do preço de transferência.

Da análise dos dados informados na DIPJ, ano-calendário de 2007, a fiscalização constatou que:

- a fiscalizada optou pela tributação com base no Lucro Real Anual;
- realizou a escrituração no LALUR, a título de preço de transferência importação, item 07 da Ficha 09A da DIPJ, o valor de R\$ 0,00;
- o método adotado na comprovação do preço de transferência foi o PIC (Preços Independentes Comparados).

No curso da ação fiscal, foi constatado que no período fiscalizado houve migração dos sistemas da empresa, motivo pelo qual a contribuinte precisaria de prazos para a recuperação dos dados contábeis e fiscais armazenados no antigo sistema. Após algumas reuniões com os representantes da empresa na DEMAC-SP, a fiscalização concedeu as de prorrogações de prazos solicitados.

Da análise das informações constantes da DIPJ, a fiscalização verificou que a contribuinte adotou o método PIC para todos os produtos importados durante o período fiscalizado.

No entanto, durante a ação fiscal, a contribuinte apresentou dificuldades para entrega dos demonstrativos, memórias de cálculos e documentos que suportaram o método do PIC.

Depois de diversas reuniões, contatos telefônicos e contatos por email, a contribuinte informou, em 13/08/2012, que os demonstrativos e memórias de cálculos do preço de transferência estavam na fase final de conclusão. Na ocasião, foi informado, também, que a empresa contratada – “Deloitte Touche Tohmatsu” - era quem estava responsável pela revisão e apresentação dos referidos cálculos.

Em 28/08/2012, a contribuinte entregou os demonstrativos, memórias de cálculos e documentos, pelos métodos do PIC, PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%) e PRL60 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 60%), tendo sido apurado o valor de ajuste de R\$ 4.283.491,08.

Posteriormente, na sede da empresa, foi realizado procedimento de análise documental e de dados de alguns produtos e foram constatadas incoerências nos valores informados dos custos dos projetos fabricados. A fiscalização afirmou que os custos de produção dos projetos eram irreais e que precisariam ser corrigidas. A contribuinte concordou e pediu um novo prazo para as devidas correções nos custos e cálculos do preço de transferência.

Em 01/11/2012, o contribuinte apresentou a resposta, com os novos dados dos custos dos projetos fabricados, bem como um novo demonstrativo de cálculo do preço de transferência pelos métodos PIC, PRL20 e PRL60, apurando um valor de ajuste total de R\$ 18.068.336,37, assim distribuídos:

Método	Ajuste (R\$)
PRL60	17.429.333,03
PRL20	471.118,47
PIC	167.884,87
Total	18.068.336,37

A fiscalizada afirmou que os cálculos do preço de transferência foram apurados nos estritos termos do que diz a Lei nº 9.430/96 e IN SRF nº 243/2002. Os demonstrativos estão no e-processo "Cálculo Final do Preço de Transferência" e as

diversas planilhas contendo os cálculos, de forma detalhada, por produto, estão em "Documentos Comprobatórios - Outros - Arquivos Certificados".

Após verificações de alguns documentos, cálculos e reunião na sede da empresa com os seus representantes, a fiscalização aceitou os valores de ajustes do preço de transferência, de modo que o valor total passível de ajuste no caso em tela é de R\$ 18.068.336,37, conforme demonstrativo abaixo:

Ajuste calculado	18.068.336,37
(-) Ajuste DIPJ	0,00
Ajuste tributável	18.068.336,37

O supracitado ajuste é passível de tributação a título de IRPJ. Com relação à CSLL, no entanto, por força de sentença judicial transitado em julgado, a contribuinte está desobrigada ao recolhimento (ver no e-processo "CSLL-Processo Judicial").

Em face do acima exposto, foi efetuado o seguinte lançamento, relativo ao ano-calendário de 2007:

[Quadro demonstrativo do lançamento]

Obs.Houve compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 13/12/2012, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituído, apresentou, em 11/01/2013, a impugnação de fls. 1494/1517, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

Na época das importações, o cálculo do ajuste dos preços de transferência foi realizado pela utilização do método PIC, resultando em não adição de nenhum valor na base de cálculo do IRPJ.

Quando do início da fiscalização, quase 4 anos após a apuração do ajuste dos preços de transferência e em razão da troca dos sistemas contábil e financeiro da empresa, tornou-se impossível a recuperação dos dados do cálculo do preço de transferência pelo método PIC.

Desta forma, foi iniciado um trabalho conjunto entre a impugnante e a empresa Deloitte Touche Tohmatsu, a fim de apurar o ajuste dos preços de transferência por outro método que não o PIC, tendo em vista que a documentação para tanto teria de ser produzida novamente.

Assim, a fiscalização exigiu a apresentação do cálculo pelo método PRL, nos moldes da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000, e da IN SRF nº 243/2002.

Os cálculos foram finalizados e apresentados à fiscalização pela impugnante em 01/11/2012, quando a empresa deixou consignado que, apesar de entender que os cálculos do ajuste dos preços de transferência estarem sendo apresentados com as alterações da IN SRF nº 243/2002, o seu entendimento é de que o correto seria a apresentação dos cálculos de acordo com a Lei nº 9.430/96 e a Lei nº 9.959/2000.

PRELIMINAR - DA POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS PELOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO

Sendo a Receita Federal do Brasil um órgão da administração pública, deve a mesma obediência ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), dentre os quais destaca-se o princípio da legalidade:

Especificamente no que tange ao Processo Administrativo, igual comando pode ser encontrado, ainda, na Lei nº 9.784/99 (artigos 2º e 53).

Pelo princípio da legalidade administrativa, se a instrução administrativa era contrária à lei, sendo que o servidor da administração deve seguir estritamente os ditames desta, a IN, enquanto ato normativo inferior que não pode inovar o ordenamento jurídico, deveria ter sido ignorada pelo Auditor Fiscal, usando-se, tão somente, os métodos advindos da lei.

Por todos os argumentos e provas que serão apresentados, devem os srs. julgadores analisar o mérito da questão, visto que restou comprovado que o Poder Executivo não deve obediência cega e submissa a um ato normativo manifestamente ilegal, visto que atuar neste sentido (ignorar o texto legal) é violar um dos mais basilares princípios da administração pública.

Esse entendimento vem sendo corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), inclusive em casos relacionados a preços de transferência. No caso abaixo apresentado à fl. 1499, a CSRF decidiu pela inaplicabilidade da IN SRF nº 38/97, que restringiu a aplicação do método PRL, e a razão pela qual a decisão foi proferida foi exatamente porque a Lei nº 9.430/96 não previa qualquer restrição nesse sentido.

Fica patente que os órgãos administrativos devem afastar a aplicação de instruções normativas manifestamente contrárias a lei, primeiro em respeito ao princípio da legalidade dos atos praticados pela administração pública e em segundo lugar, por respeito ao princípio da legalidade tributária.

Desta forma, requer-se o provimento da preliminar ora suscitada a fim de que o mérito a ser discutido na presente impugnação seja apreciado e julgado sem restrições de qualquer tipo, haja vista que questões de legalidade, conforme restou demonstrado, não é matéria exclusiva de apreciação do Poder Judiciário, como entendem parte dos órgãos da administração pública.

DA ILEGALIDADE DO MÉTODO PRL60 PREVISTO NA IN SRF Nº 243/2002

A metodologia de cálculo dos preços de transferência denominada PRL foi instituída inicialmente pelo inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Posteriormente, a Lei nº 9.959/2000 alterou a Lei nº 9.430/96, e a sistemática foi confirmada e regulamentada pelo artigo 12 da IN SRF nº 32/2001. Não houve, com a edição dessa IN nenhuma ilegalidade, já que o método por ela descrito era exatamente igual ao disposto na Lei nº 9.430/96.

Porém, com a edição da IN SRF nº 243/2002, o método PRL60 foi profundamente alterado, desrespeitando essa norma infralegal toda a regra anteriormente veiculada por intermédio de lei.

Ou seja, a IN SRF nº 243/2002, sem qualquer legitimidade ou base legal para tanto, já que a nova fórmula não consta no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, alterou significativamente a sistemática de cálculo dos preços de transferência na importação pelo método PRL60, definindo novo critério.

Desta forma, resta comprovado que, ao aplicar as disposições da IN SRF nº 243/2002 durante a ação fiscal, a fiscalização atuou fora dos parâmetros do princípio da legalidade dos atos administrativos.

DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA MAJORAÇÃO DE TRIBUTO POR MEIO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA

Não bastasse o descumprimento do princípio da legalidade dos atos da administração pública, a adoção do método previsto na IN SRF nº 243/2002 violou, também, o princípio da estrita legalidade tributária (artigo 150 da CF/88 e artigos 9º e 97 do CTN), posto que a aplicação da nova metodologia acaba por majorar o tributo por meio de norma infralegal.

Importante notar o cuidado do legislador infraconstitucional ao tratar da majoração de tributos. Não bastou a disposição do artigo 9º, repetida no artigo 97. O legislador foi além, colocando que a modificação da base de cálculo do tributo, que o torne mais oneroso, é considerado, também, majoração de tributo, portanto, necessária uma lei *stricto sensu* para tanto.

Da simples verificação das duas normas (Lei e IN) constata-se que o cálculo da IN é mais oneroso do que o previsto em lei.

Quando a impugnante foi intimada a apresentar os cálculos do ajuste dos preços de transferência pela metodologia do PRL60 da IN SRF nº 243/2002, a impugnante contratou empresa especializada (Deloitte Touche Thomatsu) para a realização e solicitou que todos os critérios fossem utilizados.

E a conclusão é de que, usando-se a metodologia da IN SRF nº 243/2002 - e o entendimento fazendário de que o preço a ser utilizado é o CIF acrescido do Imposto de Importação (II) -, o ajuste, que pelo entendimento da impugnante seria de R\$ 276.134,06, alcançou os atuais R\$ 18.068.336,37.

A fim de demonstrar a variação entre a adoção dos critérios e a ilegal majoração da base de cálculo do IRPJ perpetrado pela IN SRF nº 243/2002, junta a impugnante cópia eletrônica (em CD ROM - doc. 03) dos arquivos em Excel que foram utilizados para o cálculo dos ajustes acima.

Resta evidenciado, desta forma, que a aplicação de uma metodologia nova (e não um entendimento da metodologia antiga) gera um incremento da base de cálculo do IRPJ, o que somente poderia ter sido realizado por meio de texto legal *stricto sensu*.

A esse respeito, já decidiu a jurisprudência do então 1º Conselho de Contribuintes, em acórdãos como o de fl. 1510, o qual, embora versando sobre aspecto distinto do cálculo dos preços de transferência, reconhece a primazia da lei sobre a instrução normativa como comando legal.

Já no Poder Judiciário, após algumas decisões proferidas em 1ª instância, foi atingido um marco no ano de 2010, com a promulgação da primeira sentença sobre a matéria por parte de um órgão colegiado. No caso, a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu, nos autos da Apelação Cível nº

003404852.2007.4.03.6100, a favor do contribuinte, conforme ementa às fls. 1510/1511.

Do exposto acima, resta comprovado que a nova sistemática de cálculo do ajuste de preços de transferência trazido com a IN SRF nº 243/2002 alterou a base de cálculo do IRPJ, majorando-o, o que viola o princípio da estrita legalidade tributária.

DO PREÇO CIF + II - IMPOSSIBILIDADE DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS OPERACIONAIS

O presente Auto de Infração incluiu, para fins de cálculo do preço praticado, o frete, o seguro e o Imposto de Importação.

Ocorre que, segundo disposição expressa do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, *“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”*.

Ao adotar o entendimento de que estes custos são incluídos no cálculo do PRL60, Auditor Fiscal viola flagrantemente a lei de regência dos preços de transferência e torna indedutível o que a própria lei assegurou como dedutível.

No item anterior destacamos os cálculos pelos 4 métodos (Lei FOB, Lei CIF, IN FOB e IN CIF), restando claro que a utilização do preço CIF não só viola o princípio da legalidade dos atos da administração pública, mas também o princípio da estrita legalidade tributária, ao majorar, ilegalmente, a base de cálculo do tributo e, via de consequência, o tributo em si.

DAS TENTATIVAS DO GOVERNO EM "LEGALIZAR" A IN SRF Nº 243/2002

Corroborando todo o entendimento aqui exposto, a Presidência da República já tentou "legalizar" as regras previstas na IN SRF nº 243/2002, por meio da edição da Medida Provisória nº 478/2009.

Em que pese a Medida Provisória nunca ter sido convertida em lei, este é um indício claro de que o Poder Executivo (lembrando que a edição de Medida Provisória é ato privativo da presidência da República), o mesmo que editou a instrução normativa, entende que as regras ali previstas são ilegais na medida em que não constam de nenhum texto de lei; pelo contrário, o afrontam.

Posteriormente a esta primeira tentativa, novamente por meio de Medida Provisória, desta vez a de nº 563/2012 (convertida na Lei nº 12.715/2012), o Poder Executivo tentou novamente alterar as regras de preços de transferência.

Na exposição de motivos da MP nº 563/12, encontramos a mesma preocupação do Poder Executivo com a crescente discussão legal acerca da IN SRF nº 243/2002:

DO PEDIDO

Por todo o exposto, pede-se a procedência da presente impugnação, com a anulação do Auto de Infração.

A 5ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-46.912, de 23/05/2013 (fls. 1826/1837), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da ilegalidade 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.

Ciente da decisão de primeira instância em 19/06/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1840, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/07/2013 conforme carimbo de recepção à folha 1872.

No recurso interposto (fls. 1842/1868), após historiar o ocorrido, sob sua ótica, a recorrente requer preliminarmente a nulidade da decisão recorrida em razão da não apreciação de argumento autônomo. Sustenta que isso teria ocorrido diante do entendimento do julgador de primeira instância de que “*não compete à esfera administrativa a análise da ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas*”. Desta forma, “*das 12 páginas que compõe o Acórdão, somente uma se dedica a analisar todos os argumentos levantados quando do protocolo da Impugnação*”.

No mérito, a recorrente reitera, com as mesmas palavras, os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, deve ser apreciada a arguição de nulidade da decisão recorrida, a qual teria deixado de apreciar o argumento da recorrente. Trata-se dos argumentos mediante os quais a interessada busca demonstrar a ilegalidade, por sua ótica, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, em face das disposições da Lei nº 9.430/1996.

Não vislumbro aqui qualquer nulidade. A Autoridade Julgadora em primeira instância está hierarquicamente subordinada à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Desta forma, não lhe assiste competência para questionar os atos normativos emanados daquele órgão, mas tão somente verificar sua fiel e correta aplicação, o que guarda coerência com o papel de revisão administrativa do lançamento.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

No mérito, as alegações da recorrente buscam demonstrar a ilegalidade do método PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF 243/2002, quando comparado com as disposições da Lei nº 9.430/1996. Sustenta a interessada que o normativo teria alterado profundamente a regra veiculada por lei, majorando desta forma a base tributável pelo IRPJ.

A metodologia de cálculo conhecida como PRL (preço de revenda menos lucro) foi instituída pelo art. 18 da Lei nº 9.430/1996, posteriormente alterada pela Lei nº 9.959/2000. Eis o teor do dispositivo legal, em sua redação vigente à época dos fatos geradores:

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

[...]

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

[...]

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

A matéria foi disciplinada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com o teor a seguir transcrito.

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

[...]

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

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

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

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

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

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

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

O argumento, como se vê, pode ser apreciado sob duas vertentes. A primeira deve examinar a alegada ilegalidade, ou seja, se o normativo teria introduzido interpretação incompatível com o texto legal, inovando a matéria e extrapolando a competência do órgão regulamentador. A seguir, deve-se examinar se a interpretação esposada pelo normativo em questão teria efetivamente majorado a base de cálculo do imposto.

Ambas as questões têm sido debatidas no âmbito do CARF. Em particular, este colegiado já teve oportunidade de discutir em minúcias esta matéria em várias ocasiões, não sendo demais relembrar o alentado e nunca pouco elogiado voto do ilustre Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator do Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, do qual peço vênha para transcrever os excertos a seguir.

Pode-se concluir, inicialmente, que o dispositivo impõe como limite para a dedutibilidade de custos, despesas e encargos incorridos em operações de importação (como é o caso vertente) o preço determinado pelo método PRL 60. Até este ponto, não há muitos questionamentos. O problema surge ao se examinar a composição do preço determinado pelo método PRL 60. Isto porque a redação da alínea “d” dada pela Lei nº 9.959/2000 propicia duas interpretações para a composição deste preço.

Assim, o preço determinado pelo método PRL60 será a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de 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.

Insta ressaltar que não há qualquer dúvida quanto ao fato de que o preço dado pelo método PRL60 é dado pela média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de sessenta por cento. A questão que surge diz respeito à base sobre a qual deverá ser calculada esta margem. Assim, há duas possíveis interpretações dadas pelo dispositivo. De tal forma esta margem de sessenta por cento deverá ser calculada:

a) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (do preço) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (inserção e grifos meus)

b) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores.

A primeira hipótese é a mais óbvia e é a que deriva inicialmente da leitura do dispositivo. Isto porque há quatro alíneas, sendo óbvio que cada uma delas fornece uma rubrica a ser diminuída da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos. Neste sentido, a margem de 60% seria aplicada sobre o preço líquido de revenda (deduzido dos valores referidos nas alíneas “a”, “b” e “c”) e sobre o *preço do valor agregado no País*.

A expressão *preço do* há de ser entendida como oculta na expressão, ou então deve-se imediatamente reconhecer erro gramatical do texto legal. Isto porque, caso não esteja tal expressão oculta, a redação deveria ser e “sobre o preço de revenda... e (sobre) o valor agregado no País”. Mas, ao se analisar o conteúdo da expressão “preço do valor agregado” há de se concluir, finalmente, pelo erro do texto legal, já que ela, além de complicar desnecessariamente uma expressão simples (“valor agregado”), em nada altera seu conteúdo.

[...]

A segunda interpretação que pode ser dada ao dispositivo legal em análise (inciso II, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000) parte do pressuposto de que a expressão contida na alínea “d” do inciso II, e do valor agregado no País, complementa a expressão “diminuídos”, que está no corpo do inciso II. Assim, a margem de lucro de 60% seria calculada tão somente sobre o preço líquido de revenda e o preço parâmetro haveria implícita uma quinta alínea, “e”, que conteria um valor (o valor agregado no País) a ser diminuído da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos.

De acordo com esta expressão, o preceito legal estaria afirmando que o preço dado pelo método PRL60 seria definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de 5 rubricas:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores;
- e) do valor agregado no país.

Ressalte-se que a “*primeira interpretação*”, acima referida, é aquela adotada inicialmente pela Instrução Normativa nº 32/2001, e que a “*segunda interpretação*” é aquela veiculada pela Instrução Normativa nº 243/2002, adotada pelo Fisco no lançamento e questionada pela ora recorrente.

No Acórdão mencionado, o douto Conselheiro investiga em profundidade aspectos matemáticos e econômicos, em busca da melhor interpretação, e conclui que nenhuma das duas ciências lhe propicia fundamentos mais sólidos para decidir por um ou outro caminho. Retorna, então, à análise gramatical e semântica, nos seguintes termos:

A interpretação gramatical do dispositivo nos inclina para aquela fornecida pela IN SRF nº 243/02. Isto porque, como já antecipado acima, a adoção da interpretação feita pela IN SRF nº 32/01 conduz à ausência de concordância entre a expressão “calculada sobre o preço de revenda... e do valor agregado no País”.

Para se admiti-la, há que se entender como oculta a expressão (do preço), conforme a seguir: “calculada sobre o preço de revenda... e (do preço) do valor agregado no País”. Mas ao subentender oculta tal expressão, ingressamos noutro problema: a falta de sentido técnico da expressão “preço do valor agregado”, posto que a expressão “preço” é complementada por substantivos concretos. Há preço da carne, do pão, de um sofá, mas não se fala em preço “de valor agregado”. Assim, para concebê-la, somente vislumbrando-se erro gramatical do legislador.

Esta primeira interpretação (feita pela IN SRF nº32/01) também conduz a outro impasse. Isto porque, ao se admiti-la, tem-se que se sanear uma impropriedade matemática trazida. É que a expressão “diminuídos”, constante do *caput* do art. 18, ao estar somente relacionada à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda ...” e ao não estar relacionada à expressão “do valor agregado no País”, suscita a dúvida relativamente à qual operação matemática estaria relacionando o “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” ao “valor agregado no País”. A IN SRF nº 32/01 solucionou tal dúvida, deduzindo tratar-se de uma subtração. Então, a margem de 60% seria aplicada à resultante da subtração entre “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” e ao “valor agregado no País”. Mas esta foi, sem dúvida, uma solução interpretativa, pois nada a este respeito é dado pelo dispositivo, adotada esta interpretação. Mas poderia cogitar, porque não uma adição?

A interpretação feita pela IN SRF nº 243/02, ao optar por entender que a expressão “diminuídos” refere-se tanto à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento...” quanto à expressão “do valor agregado no país” soluciona ambas as questões acima levantadas, não havendo, então, dúvidas quanto à sua correta construção.

O método em análise, segundo o *caput* do art. 18, denomina-se “Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL”. Assim, é de se imaginar que partiria do preço de revenda e dele subtrairia o lucro, para então chegar-se ao preço máximo que permita dedutibilidade. Mas faço uma ressalva. Sabendo-se que o que delimita a variação na dedutibilidade acaba sendo um percentual de margem de lucro, é fácil notar-se que a consideração, no cálculo, do valor agregado no país, reduz o campo de incerteza de uma fórmula destinada a este cálculo.

A IN SRF nº 243/02 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração do valor agregado no país do preço líquido de revenda e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de revenda.

Já a IN SRF nº 32/01 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração somente da margem de lucro de 60%, mas, todavia, calculada sobre o preço líquido de revenda subtraído do valor agregado no país. Mas o resultado da expressão “preço líquido de revenda” subtraído “do valor agregado no país” é o equivalente ao valor do insumo importado. Ocorre que, de fato, não há muito sentido em se calcular uma margem de lucro sobre o valor do insumo importado. Isto porque, depreende-se do *caput* do art. 18 que o método quer que uma margem de lucro seja deduzida do preço de revenda. Mas, de fato, não faz sentido que esta margem incida sobre o valor do insumo importado, e não, como deveria, sobre o preço líquido de revenda.

Assim, também pelo viés semântico, vê-se que a melhor interpretação dada ao art. 18 é aquela pela qual a expressão “diminuídos” relaciona-se tanto à expressão “da margem de lucro de...” quanto da expressão “e do valor agregado no País”, conforme adotou a IN SRF nº 243/02.

Comungo da análise acima transcrita e das conclusões, adotando-as também aqui como razões de decidir. Com efeito, entendendo demonstrada a existência de duas possíveis linhas interpretativas do texto legal, a primeira adotada pela IN SRF 32/2001 e a segunda aquela da IN SRF 243/2002. De fato, houve uma mudança na interpretação adotada pela Administração Tributária, mas ambas as interpretações são possíveis e, pelas razões expostas, a segunda é preferível à primeira, seja por considerações de ordem gramatical, semântica ou mesmo finalísticas. Considero, assim, que a IN 243/2002 não introduziu critérios incompatíveis com a norma legal e, destarte, não exorbitou a competência do Poder Executivo.

Ressalto, ainda, que a proporcionalização de que trata o § 11 do art. 12 da IN 243/2002 tem por finalidade corrigir as distorções criadas pelas inúmeras relações entre valor do insumo e valor do preço de revenda ou, em outras palavras, permite isolar o insumo importado de outros insumos que possam comparecer no produto final. Sua aplicação leva, em qualquer caso, a valores de preço parâmetro superiores (e, portanto, a ajuste menor, mais favorável ao contribuinte) do que aqueles que seriam obtidos sem esse recurso (proporcionalização). Também esse ponto foi objeto de demonstração matemática no Acórdão nº 1302-001.164, confirmado por simulações empíricas levadas a efeito por este Conselheiro. Os cálculos trazidos pela recorrente, com os quais busca provar que a IN 243/2002 levaria a majoração ilegal de tributos, foram feitos em comparação com a metodologia da IN 32/2001, a qual não mais estava em vigor por ocasião dos fatos aqui discutidos.

Com estes fundamentos, rejeito a alegação de ilegalidade da IN 243/2002.

Fixado este ponto, deve ser examinada a reclamação da recorrente, de que a Fiscalização teria incluído, para fins de cálculo do preço praticado, o frete, o seguro e o Imposto de Importação (II). Por sua ótica, tal procedimento seria contrário ao disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Em primeira instância, esse ponto foi tratado como segue (fl. 1836):

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

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

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

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

Não faço reparos ao acima exposto. De fato, a essência dos ajustes a título de preços de transferência, consiste na comparação entre dois valores: por um lado, o preço efetivamente praticado e, por outro, o assim chamado preço-parâmetro, a ser determinado em conformidade com a lei e normativos aplicáveis.

No caso concreto, o preço-parâmetro é calculado segundo o critério chamado PRL60, a partir do preço de revenda do produto final, do qual são excluídos descontos

incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre vendas, comissões e corretagens pagas e margem de lucro, tudo de acordo com o art. 18 da Lei nº 9.430/1996, adotando-se ainda a metodologia estipulada pela IN 243/2002, anteriormente discutida. O resultado final dos cálculos é o preço-parâmetro, no qual continuam incluídas todas as parcelas não excluídas, em especial frete, seguros e tributos incidentes na importação. Por certo que tais parcelas integravam o custo quando da composição do preço de revenda do produto final e, não tendo sido dele expurgadas, continuam a integrar o preço-parâmetro.

A seguir, o preço-parâmetro será comparado ao custo de aquisição de insumos importados de pessoa ligada, para fins de determinação do ajuste. Ora, se o primeiro possui, em si, o peso do frete, seguros e imposto de importação, também o segundo deve considerar tais parcelas. Ao contrário do que afirma a recorrente, a inclusão, no custo dos insumos importados, das referidas parcelas visa a eliminar distorções na comparação das duas grandezas. É nesse sentido que deve ser entendido o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, voto por negar provimento ao recurso, também quanto a este ponto.

Finalmente, deve ser rechaçada a alegação da recorrente, no sentido de que o governo teria tentado “legalizar” a Instrução Normativa SRF 243/2002 com a edição da Medida Provisória nº 478/2009 e, posteriormente, com a Medida Provisória nº 563/2012, esta última convertida na Lei nº 12.715/2012. Já ficou estabelecido, neste voto, que a interpretação dada à Lei nº 9.430/1996 pela IN 243/2002 não a contrariava, antes era aquela que melhor se conformava aos critérios gramatical, semântico e finalístico. É certo, pois, que nenhuma necessidade havia de “legalização”. Não obstante, também é certo que uma análise preliminar poderia suscitar dúvidas, como de fato o foram, com o que o grau de litigiosidade se exacerbou, a demandar aprofundamento das discussões. Tenho, assim, que, ao editar as Medidas Provisórias mencionadas, o Poder Executivo quis tão somente reduzir a litigiosidade da matéria, tornando explícito o que antes exigia maior esforço interpretativo, em especial no que toca aos conceitos matemáticos trazidos pela IN.

Mais uma vez, peço vênica para reproduzir o voto do Conselheiro Eduardo de Andrade sobre a matéria, no já mencionado Acórdão nº 1302-001.164, que espelha com exatidão meu pensamento:

Quanto às alterações promovidas no art. 18 da Lei nº 9.430/96, visando a aproximá-la do conteúdo prescriptivo da IN SRF nº 243/02, tendo em vista a análise acima procedida, vejo que não teve por escopo alterar a prescriptividade até então existente, para conferir-lhe efetividade, vez que a interpretação anteriormente feita pela IN SRF 243 foi *secundum legem*, no que tange à redação anterior a tais alterações.

Assim, o intuito de reduzir a litigiosidade da matéria, constante da exposição de motivos da MP nº 478/2009 e da MP nº 563/2012 (convertida na Lei nº 12.715/2012) é real, posto que a ausência de correspondência visual entre a IN SRF 243 e o art. 18 da Lei nº 9.430/96 era o combustível desta litigiosidade. Todavia, como visto acima, esta litigiosidade era devida à incerteza gerada pela inovação dos conceitos matemáticos trazidos e pela falta de correspondência visual entre eles e a Lei do que pela efetiva disparidade entre o que prescrevia a IN, relativamente àquilo que estava prescrito na Lei. Tratava-se, assim, de uma incerteza virtual, mas não real.

Também, da análise da exposição de motivos na MP nº 563/2012, não vejo daí exsurgir qualquer irregularidade quanto à aplicação da IN SRF nº 243/02 em período anterior. Isto porque, ainda que tal exposição tenha dito que visava a “contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual”, é certo que as hipóteses a que se queria contemplar eram relativas à matemática trazida pela IN SRF nº 243/02 (conforme provam as redações dos incisos) e não à eventual mudança na concepção dos métodos ou de eventuais fórmulas por eles veiculadas.

No início do voto, mencionei que a matéria aqui discutida já havia sido objeto de análise por este Colegiado. Reproduzi, a seguir, as ementas de alguns dos acórdãos pertinentes:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/02. A IN SRF nº 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/00. (Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, Relator Cons. Eduardo de Andrade)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF 243/02. MÉTODO PRL. LEGALIDADE. A proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 se constitui em uma interpretação que atende aos critérios da: a) razoabilidade, pois é mais conforme com o espírito de uma norma (art. 18, II, da Lei 9.430/96) que visa o controle de preços de transferência na importação, garantindo um tratamento isonômico de contribuintes que se encontrem na mesma situação; b) adequação, pois não cabia ao legislador pormenorizar, em texto de lei, o método de cálculo do preço parâmetro, bastando que desse contornos legais, os quais são observados pela IN 243/02; e c) necessidade, pois retificou a equivocada interpretação dada pela IN SRF 32/01, tornando efetivo o método PRL. FRETE e SEGURO. Frete e seguro devem compor o preço do insumo importado, pois assim expressamente dispunha o § 6º do art. 18, sendo que a própria margem de lucro fixada pelo legislador levou em conta tal base. [...] (Acórdão nº 1302-001.162, de 10/09/2013, Relator Cons. Alberto Pinto Souza Junior)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF 243/02. MÉTODO PRL. LEGALIDADE. A proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 se constitui em uma interpretação que atende aos critérios da: a) razoabilidade, pois é mais conforme com o espírito de uma norma (art. 18, II, da Lei 9.430/96) que visa o controle de preços de transferência na importação, garantindo um tratamento isonômico de contribuintes que se encontrem na mesma situação; b) adequação, pois não cabia ao legislador pormenorizar, em texto de lei, o método de cálculo do preço parâmetro, bastando que desse contornos legais, os quais são observados pela IN 243/02; e c) necessidade, pois retificou a equivocada interpretação dada pela IN SRF 32/01, tornando efetivo o método PRL. [...] (Acórdão nº 1302-001.167, de 10/09/2013, Relator Cons. Alberto Pinto Souza Junior)

Processo nº 16561.720119/2012-29
Acórdão n.º **1302-001.420**

S1-C3T2
Fl. 1.893

Em conclusão, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por WALDIR VEIGA ROCHA em 09/06/2014 10:47:00.

Documento autenticado digitalmente por WALDIR VEIGA ROCHA em 09/06/2014.

Documento assinado digitalmente por: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR em 11/06/2014 e WALDIR VEIGA ROCHA em 09/06/2014.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA DE FATIMA ALVES DE ALBUQUERQUE em 13/03/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.0317.15320.UXOP

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.