



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

Processo nº 16643.000331/2010-02
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.235 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2013
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
LABORATÓRIOS PFIZER LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES.

Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002.

Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os conseqüentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir da matéria tributária apurada o montante de R\$ 189.960,16, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator; por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto às demais matérias, vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier. Declarou-se impedido o Conselheiro Valmir Sandri.

Processo nº 16643.000331/2010-02
Acórdão n.º **1301-001.235**

S1-C3T1
Fl. 1.271

“documento assinado digitalmente”

Plínio Rodrigues Lima

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

“documento assinado digitalmente”

Carlos Augusto de Andrade Jenier

Redator designado.

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

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2006, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: i) ausência de ajustes decorrentes das regras de preços de transferência; e ii) compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL.

Por bem sintetizar os fatos apurados, as razões de defesa trazidas pela autuada por meio de peça impugnatória, o procedimento de diligência requisitado e o pronunciamento complementar da contribuinte, reproduzo fragmentos do relato feito em primeira instância.

[...]

DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Da metodologia

Os itens importados no período foram objeto de análise da fiscalização por amostragem com os limites estabelecidos pelos dados informados pela contribuinte e apresentados nas respectivas tabelas de banco de dados, certificadas digitalmente, conforme Termo de Certificação Digital de Dados.

Da apuração dos preços e respectivos ajustes – Método PRL

Na apuração dos ajustes de preços de transferência segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), a fiscalização, conforme impõe o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, trabalhou com o custo CIF, ou seja, os valores do frete e do seguro, suportados pelo importador, foram incluídos no cálculo.

O preço praticado, por item, conforme disposto nas planilhas de cálculo, deve ser apurado por meio da divisão do total do item em reais (custo CIF + imposto de importação + estoque inicial) pela sua quantidade (estoque inicial + importações), de acordo com o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Dos cálculos e ajustes realizados pela contribuinte e pela fiscalização

Após a análise dos dados fornecidos pela contribuinte, a fiscalização selecionou, de acordo com o método PRL, os itens passíveis de ajuste para fins de preços de transferência.

Foi utilizado o método PRL com margem de 20% (PRL20) para os itens objeto de revenda simples e o método PRL com margem de 60% (PRL60) para os itens aplicados à produção, com base nas próprias informações da contribuinte. Os itens empregados na produção constam da tabela “Insumo-Produto” entregue pela empresa e certificada digitalmente, cujo CDROM se encontra anexo ao presente processo.

Ressalta a fiscalização que a contribuinte não apresentou cálculos nem documentos relativos aos demais métodos (PIC – Preços Independentes Comparados

e CPL – Custo de Produção mais Lucro), mas apenas planilhas relativas ao método PRL (PRL20 e PRL60).

Destaca também a fiscalização que, para todos os cálculos, foi levada em consideração a margem de divergência prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, de modo que só foram ajustados os itens cujos preços-parâmetro, acrescidos da margem de 5%, ainda assim foram inferiores aos respectivos preços praticados.

Com base nas premissas expostas, foram detectados, para fins de ajuste, 185 itens, discriminados na tabela de fls. 429/433, totalizando o montante de R\$ 101.226.574,22.

Como a contribuinte efetuou ajustes a título de preços de transferência decorrentes de importações, no ano-calendário sob fiscalização (2006), conforme informações constantes da DIPJ/2007, no valor de R\$ 3.519.665,48, esse montante deve ser excluído do ajuste total apurado pela fiscalização, de tal sorte que o ajuste líquido, base de cálculo para os Autos de Infração, passa a ser de R\$ 97.706.908,74.

Das planilhas e demonstrativos dos cálculos realizados

Todas as planilhas apresentadas pela contribuinte e que serviram de base aos cálculos realizados pela fiscalização constam do CDROM anexo ao presente processo (fl. 466), certificado digitalmente.

Também todas as planilhas e demonstrativos dos cálculos realizados pela fiscalização a partir dos dados fornecidos pela contribuinte se encontram no presente processo, como Anexos.

Das infrações apuradas por compensação indevida de IRPJ e CSLL

A fiscalização constatou, ainda, a partir da base de dados da RFB, sistema SAPLI, que a contribuinte efetuara, no ano-calendário de 2006, compensações indevidas, em relação aos prejuízos fiscais acumulados, no valor de R\$ 24.959.865,83.

Também constatou a compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 14.297.980,89.

Da retificação do LALUR

A contribuinte foi intimada a proceder às retificações necessárias no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referentes às alterações do crédito tributário apurado na fiscalização, de acordo com as planilhas anexas ao Auto de Infração e informações oferecidas pelo sistema SAPLI, e também atualizar os registros de controle da base de cálculo negativa da CSLL.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 09/12/2010 (fls. 441, 447 e 456), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fl. 523), apresentou, em 07/01/2011, a impugnação de fls. 468/510, alegando, em síntese, o seguinte:

PRELIMINAR – ERRO DE FATO – INFORMAÇÕES FORNECIDAS PELA REQUERENTE DURANTE O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO

Por erro, dentre os arquivos magnéticos entregues à fiscalização, a impugnante transmitiu informações incorretas a respeito do valor relativo às contribuições para o PIS e para a COFINS, para cada um dos produtos finais comercializados. No arquivo enviado à fiscalização, as alíquotas de PIS e COFINS foram informadas em valores muito superiores aos determinados pela legislação e efetivamente praticados pela contribuinte.

Como o preço médio de revenda é apurado a partir do preço bruto de revenda, subtraído de comissões, descontos e tributos incidentes na venda, esse erro levou a fiscalização a apurar um preço líquido de revenda reduzido, o que também reduziu o preço-parâmetro, aumentando os ajustes.

Para evidenciar o erro, e a distorção dele resultante, observe-se, como exemplo, os produtos finais “Lipitor” (códigos 117102, 117110, 117188, 117129, 117196, 117161, 117218, 117170 e 117234), resultantes da manipulação da “Atorvastatina” (código 022009), insumo de maior ajuste unitário da lista de produtos indicados pela fiscalização.

Nos arquivos magnéticos enviados à fiscalização, as alíquotas do PIS e da COFINS informadas para esses produtos foram de 48% e 10,10%, respectivamente, quando, na realidade, esse produto consta na lista negativa das contribuições, estando sujeita à alíquota zero.

Somados os valores resultantes da aplicação das alíquotas incorretamente informadas para os 185 itens, os preços líquidos de revenda foram reduzidos, no total, em R\$ 756.422.573,94, conforme cálculo anexo elaborado pela contribuinte (doc. 05).

Essa redução indevida do preço de revenda resultou em ajustes indevidos de preços de transferência no montante de R\$ 84.764.100,82.

Trata-se de erro material sem qualquer intuito de fraude ou dolo por parte da impugnante, já que resulta em ajustes muito superiores àqueles efetivamente devidos. Vale dizer que os livros e declarações fiscais da impugnante comprovam os valores efetivamente recolhidos a título de PIS e COFINS com relação aos produtos objeto da fiscalização.

Vale mencionar que Conselho de Contribuintes (atual CARF) já se manifestou sobre a necessidade de revisão do lançamento nas hipóteses de erro material decorrente de informações prestadas pelo contribuinte sem dolo ou intuito de fraude (ementa às fls. 474/475).

Diante do exposto, a impugnante pleiteia que seja reconhecida a preliminar de nulidade e cancelada a atuação, vez que apurada a partir de informações que não condizem com a realidade e distorcem sobremaneira os ajustes e, conseqüentemente, o lançamento.

Sucessivamente, requer que seja realizada diligência e revisto o lançamento, a partir das informações corretas quanto ao preço de revenda, acostadas à presente, sendo aplicadas as alíquotas regulamentares de PIS e COFINS sobre os produtos finais.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – DOS FATOS

A partir das informações constantes do Termo de Constatação Fiscal e dos cálculos anexos ao Auto de Infração, é possível identificar as seguintes razões para a diferença entre os ajustes apurados pela contribuinte e os apurados pela fiscalização.

1. adoção, pela contribuinte, da metodologia prevista na Lei nº 9.430/96 para o cálculo do PRL60, em detrimento das disposições da IN SRF nº 243/2002;

2. adoção, pela contribuinte, do método PRL20 nas hipóteses de importação de medicamentos a granel, por se tratar de revenda e não de industrialização, como supõe a fiscalização; e

3. o valor utilizado pela fiscalização para a determinação da quantidade de produtos que afetaram o resultado do período (a fiscalização não levou em consideração que parcela dos produtos importados em 2006 só foi consumida em períodos subsequentes);

4. para consideração dos produtos existentes nos estoques iniciais do período, a fiscalização utilizou-se dos valores registrados nos livros de inventário da impugnante, nos quais estão representados os valores dos custos de aquisição, ou seja, considerou para essas operações um valor maior de aquisição pago a pessoas vinculadas (valor CIF + imposto de importação), conforme determinado para as demais operações de importação do ano.

Com relação ao primeiro item, registre-se que todo o procedimento da contribuinte na apuração do PRL60 está em absoluta conformidade com a sistemática prevista na Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000, e que a IN SRF nº 243/2002 inovou com relação à referida lei. Essa diferença de cálculos afeta 50 insumos, relacionados à fl. 478.

Quanto ao segundo item, a fiscalização equivocadamente entende que a contribuinte não poderia ter utilizado o método PRL20 para os medicamentos importados a granel, já em forma definitiva, sob o argumento de que estaria havendo agregação de valor a esses produtos antes da revenda. Essa diferença de entendimento afeta 27 produtos, relacionados à fl. 479/480.

Quanto ao terceiro item, há que se observar que, enquanto a contribuinte, em conformidade com a legislação, apura as operações sujeitas a preços de transferência no período a partir da quantidade de insumos e produtos para revenda consumidos durante o ano-calendário, a fiscalização utilizou como referência somente o saldo inicial do inventário mais as importações realizadas durante o ano fiscalizado, sem levar em consideração o saldo final.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – DO DIREITO

Da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

A IN SRF nº 243/2002, fundamento principal da autuação é ilegal, uma vez que contém disposições não previstas na Lei nº 9.430/96, as quais provocam aumento substancial e indevido no valor dos ajustes tributáveis e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por força do artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo ou majorar sua cobrança. E equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso.

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

A impossibilidade de uma instrução normativa inovar com relação ao disposto na lei já foi objeto de farta jurisprudência do Conselho de Contribuintes, inclusive em matéria de preços de transferência.

A ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 é tão flagrante que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu, na Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, a necessidade de “instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa”.

A impugnante destaca, ainda, decisões judiciais nas quais a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 é reconhecida.

Da possibilidade de aplicação do PRL20 para os produtos importados a granel

Segundo a Resolução Anvisa RDC nº 350/2005: “Produto a Granel (“bulk”): material processado que se encontra em sua forma definitiva, ainda não submetido a acondicionamento e embalagem para ser considerado produto terminado, ou quando apresentado em sua embalagem primária”.

Tendo em vista que a impugnante revendeu os produtos em questão sem submetê-los a qualquer processo produtivo precedente, houve por bem utilizar o método PRL20 para efetuar os cálculos dos ajustes de preços de transferência.

Todavia, a fiscalização considerou que a atividade de rotulagem e embalagem exercida no Brasil estaria agregando valor ao produto, de maneira que estaria vedada a utilização do método PRL20, nos termos do artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002.

Ocorre que o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações trazidas pela Lei nº 9.959/2000, determina que o PRL20 pode ser utilizado em qualquer hipótese, excetuando-se apenas aquelas em (que) haja a aplicação dos bens importados à produção. Em momento algum a lei vedou a utilização do método PRL20 nas hipóteses em que haja mera agregação de valor ao produto no Brasil.

Assim, forçoso concluir que, tendo a IN SRF nº 243/2002 determinado que o método PRL20 não poderia ser utilizado em hipóteses em que há mera agregação de valor ao produto, foi além daquilo que determinava a lei.

No caso em tela, não há que se falar em produção, já que a impugnante não transforma os medicamentos importados através de qualquer processo produtivo, mas apenas os coloca em embalagens, para que possam ser comercializados. Não se está tratando da importação de princípios ativos e sua transformação agregando outras substâncias, como água ou outro excipiente, de modo a possibilitar o seu consumo.

E ainda que se considerasse que a contribuinte deveria aplicar o método PRL60 para calcular os ajustes referentes aos produtos a granel, o que se admite apenas para argumentar, tal cálculo deveria ter sido feito com base na sistemática prevista na Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/2000, e não conforme a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002.

Da determinação da quantidade consumida no período

No cálculo efetuado pela fiscalização foram levados em conta os saldos iniciais do estoque (produtos importados em anos anteriores mas consumidos somente em 2006), no entanto, a fiscalização olvidou-se de desconsiderar o saldo final (produtos importados em 2006, mas não consumidos nesse ano-calendário).

Ocorre que a lei não determina o controle dos preços de transferência para operações que não afetaram o lucro tributável, como é o caso dos produtos importados que não foram consumidos durante o ano-calendário.

Por essa razão, a contribuinte, no cálculo dos preços de transferência, apura seus ajustes somente para os itens efetivamente consumidos durante o ano-calendário. O consumo refere-se ao cálculo das quantidades que afetaram o resultado do ano-calendário fiscalizado, considerando os saldos iniciais informados (constantes no livro de inventário modelo 7), adicionados às compras do ano e subtraídas das quantidades que permaneceram no saldo final (livro de inventário modelo 7). As quantidades informadas nos saldos iniciais e finais são valoradas através da identificação das compras realizadas tanto no ano-calendário sob análise quanto nos anteriores, mediante a aplicação do método contábil “PEPS” (o Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai).

Ao desconsiderar as quantidades remanescentes (saldo final), a fiscalização realizou ajustes para itens que não afetaram o resultado final do período. Tais ajustes devem ser cancelados.

DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE NEGATIVA DA CSLL

Nem o Termo de Constatação Fiscal nem os documentos anexos à autuação contêm qualquer elemento ou informação que justifique as razões que levaram a fiscalização a considerar indevidas as compensações realizadas pela impugnante.

A fim de demonstrar a regularidade dos seus cálculos acerca dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, a impugnante junta aos autos cópia (docs. 6 e 7) da DIPJ/2007 (ano-calendário 2006) e da DIPJ/2008 (ano-calendário 2007).

Vale mencionar que a impugnante, nos autos do processo administrativo nº 16643.000032/2009-26, já discute compensações supostamente indevidas de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL realizadas nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

As diferenças entre os saldos registrados na contabilidade da contribuinte e os valores apontados pela fiscalização se devem a 2 Autos de Infração, que deram origem aos processos administrativos nºs 16561.000185/2007-11 e 16561.000189/2008-81, que ainda não foram encerrados (aguardam julgamento do recurso voluntário interposto).

Por essa razão, nos autos do processo administrativo nº 16643.000032/2009-26, requereu-se que a compensações feitas pela requerente nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 deveriam ser mantidas e, conseqüentemente, declarada a improcedência integral da cobrança objeto do referido processo.

DA MULTA E DOS JUROS

Na forma aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV, da CF/88, devendo ser reduzida a um percentual razoável.

No que se refere aos juros de mora, a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

Dessa forma, a contribuinte contesta a sua aplicação e requer a sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal.

Ainda que os juros de mora incidam apenas sobre o valor dos tributos lançados, a contribuinte manifesta-se, para assegurar que, diante de um futuro resultado desfavorável, a atualização do débito não seja feita com a incidência de juros pela taxa SELIC sobre a multa aplicada.

A Lei nº 9.250/95, que instituiu a taxa SELIC como parâmetro para a correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal, isto é, tributos e contribuições propriamente ditos. A multa é penalidade e, como tal, não há lei que autorize a sua correção pela taxa SELIC.

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

A impugnante sintetiza, às fls. 508/510, suas razões de defesa, e requer que seja cancelado o Auto de Infração.

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

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Constatando, com relação aos preços de transferência, a possibilidade de haver, de fato, ocorrido erro quanto às informações fornecidas pela contribuinte durante a ação fiscal e equívoco da fiscalização na determinação da quantidade consumida no período, o presente processo foi encaminhado à DEMAC/SÃO PAULO, para o Auditor Fiscal autuante (fls. 1050/1052):

- Manifestar-se acerca das alegações da contribuinte;
- Em respeito ao princípio da verdade material, verificar, analisando os livros e documentos fiscais da contribuinte, se houve, ou não, o alegado erro de fato relativo aos valores de PIS e COFINS incidentes sobre as vendas, refazendo, se for o caso, o cálculo dos preços-parâmetro;
- Demonstrar como foram calculadas as quantidades sujeitas a ajuste no ano-calendário de 2006, corrigindo eventuais equívocos, observando que:
 - o estão sujeitos a ajuste apenas os itens importados de vinculadas (em 2006 e em anos-calendário anteriores) consumidos no período (ano-calendário de 2006);
 - o não estão sujeitos a ajuste os itens consumidos no período importados de não vinculadas ou adquiridos no mercado interno;
 - o deve-se segregar as importações de vinculadas realizadas em 2006 das realizadas em anos anteriores, dando-lhes o tratamento específico correspondente;
 - o a legislação dos preços de transferência não adotou o método contábil “PEPS” (o Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai), mas a “Média Ponderada Móvel”.
- Refazer, se for o caso, o cálculo dos ajustes e da matéria tributável relativa aos preços de transferência.

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/05/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 03/0

5/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE AND

RADE JENIER, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 09/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em atendimento ao solicitado por esta Delegacia de Julgamento, o Auditor Fiscal autuante elaborou o Relatório de Diligência de fls. 1077/1082, expondo, em síntese o seguinte.

Em razão das alegações trazidas ao processo na impugnação, a fiscalização solicitou à contribuinte a comprovação, por meio de documentos e esclarecimentos, dos valores que julga corretos para o PIS e a COFINS das operações de venda, dado que a origem de tais informações não consta das notas fiscais e dos arquivos de vendas utilizados durante os procedimentos de auditoria.

A contribuinte entregou, então, relação dos produtos transacionados, com a classificação NCM, o enquadramento legal e as correspondentes alíquotas de PIS e COFINS (total de 529 produtos, doc. 1). Apresentou, ainda, nova tabela de dados com as informações de vendas do ano-calendário de 2006, com as alterações nas alíquotas de PIS e COFINS.

O resultado da análise das vendas demonstrou que, s.m.j., efetivamente houve erro de fato em relação aos valores de PIS e COFINS da planilha de vendas entregue à fiscalização durante os procedimentos de auditoria.

A fiscalização verificou os valores de PIS e COFINS unitários apresentados na nova planilha de vendas e, por amostragem, constatou que eles se mostraram factíveis diante das informações prestadas pela contribuinte.

Ainda assim, solicitou à contribuinte declaração por escrito de todos os regimes e fundamentações para o enquadramento do PIS e da COFINS aplicados aos produtos sob fiscalização, bem como eventuais atos declaratórios concessivos de regime especial expedidos pela Receita Federal do Brasil.

Em atendimento à solicitação, a contribuinte encaminhou documento com os enquadramentos dos produtos, fundamentação legal e cópia do Ato Declaratório Executivo COSAR nº 66/2001, que concede regime especial para PIS e COFINS com base na Lei nº 10.147/2000 (doc. 2).

Com base nas constatações citadas, a fiscalização refez o cálculo dos preços-parâmetro e correspondentes ajustes relativos ao ano-calendário de 2006.

Ressalta a fiscalização que foram utilizados exatamente os mesmos dados e critérios de apuração da versão anterior, à exceção da planilha de vendas, que foi substituída pela versão entregue pela contribuinte durante esta diligência, com as alterações nos valores unitários de PIS e COFINS.

Houve significativa redução no montante dos ajustes, decorrente das alterações nos preços-parâmetro e, ainda, do fato de que vários itens, com base nas novas margens, deixaram de ser ajustados em relação à versão anterior.

No que tange à alegação da contribuinte sobre o cálculo das quantidades passíveis de ajuste, informa a fiscalização que seguiu o entendimento esposado pela legislação, no sentido de só ajustar as quantidades efetivamente consumidas e levadas a custo durante o ano-calendário de 2006, conforme planilha "Estoques Consumidos em Vendas Diretas e Indiretas (insumos)".

A metodologia empregada identifica o total comercializado de cada item pela contribuinte (constante da planilha de vendas), tanto para produtos de simples revenda, como para aqueles que contêm insumos importados de vinculadas.

A quantidade identificada foi deduzida do estoque inicial eventualmente existente para o item e do montante importado, sendo certo que o restante comporá o saldo final a ser transferido para o próximo exercício.

As quantidades consumidas em vendas diretas e indiretas (insumos) passíveis de ajuste constam da tabela de fl. 1080 (mesma metodologia utilizada no cálculo anterior, acostado a este processo).

As quantidades da tabela acima foram extraídas das informações prestadas pela contribuinte e constam das planilhas "Inventário", "Insumo-Produto", "Importações", "Compras" e "Vendas", conforme o caso.

Ressalta a fiscalização que foram somadas as quantidades existentes no estoque inicial com as importações realizadas no período. O resultado foi deduzido das vendas efetivadas e eventual saldo não foi objeto de ajuste, passando a compor o estoque final do período.

Para o cálculo dos ajustes foi utilizada a média móvel ponderada, nos termos da legislação em vigor.

De se notar que para os itens comuns, presentes nas duas listas (ajustes antes da correção do erro de fato e ajustes com as novas informações) não houve alteração nas quantidades ajustadas nem nos preços praticados, mas apenas nos preços-parâmetro, de sorte que a diferença no ajuste total decorre da significativa variação nos valores outrora apresentados a título de PIS e COFINS.

Os novos ajustes calculados pela fiscalização (com as novas informações sobre o valor das contribuições a título de PIS e COFINS) estão sintetizados à fl. 1081, totalizando R\$ 5.426.007,44.

A nova planilha de vendas apresentada pela contribuinte, assim como todas as planilhas e demonstrativos dos cálculos realizados pela fiscalização a partir dos dados fornecidos, se encontram no próprio processo.

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 1104/1107, expondo, em síntese, o seguinte:

DO ERRO DE FATO

Preliminarmente, a contribuinte concorda com os ajustes nos cálculos realizados pela fiscalização, corretamente reconhecendo o equívoco no fornecimento de informações referentes às alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre produtos finais comercializados.

DAS DEMAIS QUESTÕES ABORDADAS NA IMPUGNAÇÃO

Não obstante a correção do Relatório de Diligência quanto ao erro de fato, outros pontos levantados na impugnação não foram objeto de retificação por parte da fiscalização e persistem como questões controvertidas.

A contribuinte discorda dos ajustes realizados pela fiscalização, por razões já alegadas em impugnação, resumidas a seguir.

PRL60

Conforme alegado na impugnação, todo o procedimento realizado pela contribuinte na apuração de seu PRL60 está em absoluta conformidade com a sistemática prevista na Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/2000.

A IN SRF nº 243/2002 inovou com relação à lei, ao introduzir elementos no cálculo do PRL60 que não estão previstos no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

PRL20 Medicamentos a granel

Conforme detalhado na impugnação, não há restrição legal à utilização do método PRL20 para os produtos importados a granel, já que tais medicamentos não são aplicados à produção, mas são somente rotulados e embalados. Ainda que se considerasse que a contribuinte deveria utilizar o PRL60, tal método deveria ter sido aplicado em conformidade com as disposições da Lei nº 9430/96, e não conforme a IN SRF nº 243/2002.

Dos ajustes já realizados pela contribuinte

A contribuinte reforça o argumento que, no decorrer dos trabalhos do MPF nº 08.171.002009002638, a fiscalização lavrou outros dois Autos de Infração em decorrência de suposta compensação indevida de prejuízos e da base negativa da CSLL.

Todavia, demonstrou-se por meio das DIPJs dos períodos que o procedimento realizado pela contribuinte estava em absoluta conformidade com a legislação. Ainda que houvesse qualquer irregularidade, a fiscalização deveria ter incluído no Termo de Constatação Fiscal ou em suas memórias de cálculo os motivos que a levaram ao entendimento de que as compensações seriam indevidas, motivo pelo qual estas autuações são nulas, devendo ser integralmente canceladas.

Além disso, caso se entenda que os ajustes realizados pela fiscalização estão de acordo com o ordenamento vigente, o que se admite somente para argumentar, a contribuinte ressalta que já realizou ajustes no montante de R\$ 3.708.778,29 (ficha 34 da DIPJ), valor não considerado pela fiscalização na diligência.

DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, a contribuinte reitera todos seus argumentos alegados na impugnação, e requer que sejam cancelados os Autos de Infração.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, apreciando as razões trazidas pela autuada, decidiu, por meio do acórdão nº 16-36.386, de 27 de fevereiro de 2012, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, rejeita-se a preliminar argüida pela impugnante.

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

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL. AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERRO DE FATO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro de fato na apuração dos ajustes a título de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DUPLICIDADE. EXONERAÇÃO TOTAL.

Constatado que a matéria tributável objeto do presente processo relativa à compensação indevida de resultados negativos já foi objeto de autuação em outro processo administrativo, exatamente no mesmo montante, exonera-se integralmente a exigência.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Irresignada com a manutenção parcial das exigências, a contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 1.140/1.179, em que, renovando a argumentação expendida nas peças de defesa apresentadas anteriormente, adita:

- que dos vinte e sete produtos que, de acordo com a diligência fiscal efetuada, os ajustes não estão corretos, dois deles não constaram da lista inicial de cento e oitenta e cinco produtos que serviu de base para a autuação original;

- que, ainda que tivesse sido observado o devido procedimento para o seu lançamento (lavratura de um novo auto de infração), os débitos decorrentes dos ajustes relativos aos dois produtos em questão não poderiam ser exigidos, haja vista o decurso do prazo decadencial;

- que, além da ilegalidade na fórmula de cálculo trazida pela IN 243/02, esta também excede dos limites da legalidade no que tange à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem sujeitar-se ao método PRL 20 e quais devem sujeitar-se ao PRL 60;

- que não será qualquer alteração nas características físicas do produto que deverá ser qualificada como PRODUÇÃO, visto que a revenda pode englobar formas mais simples de industrialização;

- que não há como prevalecer o entendimento manifestado na decisão recorrida no sentido de que “acondicionamento” para o direito tributário é diferente do mesmo conceito no direito privado;

- que a sistemática da IN 243/02 não segue os parâmetros estabelecidos pela Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/00, e provoca um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis, introduzindo uma série de elementos no cálculo do PRL 60 que sequer se interpretam do art. 18, II, da Lei 9.430/96;

- que é tão flagrante a ilegalidade do cálculo do método PRL 60 introduzido pela IN 243/02 que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a Medida Provisória nº 478, de 2009, e a Medida Provisória nº 563, de 2012.

A Fazenda Nacional, amparada pelas disposições do parágrafo 2º do art. 48 do ANEXO II do Regimento Interno deste Colegiado (Ricarf), apresentou contrarrazões, em que:

- pondera pela desconsideração da argumentação da contribuinte autuada acerca da suposta inclusão, por meio da diligência fiscal, de produtos que não constavam na lista relativa ao procedimento original, visto que a fiscalizada foi intimada do resultado da citada diligência e nada argüiu a respeito;

- que, ainda que se considere que tais produtos não estavam presentes no lançamento original, considerando que o fato gerador do imposto de renda relativo a ajustes preços de transferência do exercício de 2006 é 31/12/2006, o termo *a quo* para a constituição do crédito tributário respectivo seria 31/12/2011;

- que, ainda que assim não se entenda, acatando-se a tese da recorrente de que seria imprescindível a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, há que se frisar que nessa hipótese teríamos presente um vício na forma legalmente prevista para a constituição do crédito tributário relativo a esses dois produtos: enquanto a legislação prevê a lavratura de novo auto como formalidade indispensável, a autoridade fiscal teria apenas adicionado os ajustes complementares no auto já existente;

- que, não tendo havido preterição do direito de defesa, eis que a autuada foi devidamente intimada dos novos cálculos e pôde apresentar manifestação complementar à impugnação, conclui-se tratar de nulidade exclusivamente por vício formal, passível de novo lançamento na forma do artigo 173, II, do CTN;

- que, caso se entenda por afastar a exigência fiscal em relação aos dois produtos, é mister que fique consignado o caráter formal do vício constatado;

- que, em que pese não tenha havido a transformação ou exaustão dos bens importados, não se pode afirmar que os produtos importados a granel foram objeto de simples revenda, visto que tais mercadorias foram submetidas a uma última etapa de produção em território nacional, que consiste no processo de blisterização e embalagem, etapa de produção que inevitavelmente representa agregação de valor ao produto, às vezes ínfima, às vezes de

elevada monta, principalmente quando há aposição de marca, sendo certo que a legislação não distingue a pequena agregação de valor da elevada agregação;

- que a submissão de um bem à atividade produtiva não pressupõe necessariamente a transformação da matéria, elemento necessário apenas à caracterização da industrialização;

- que um bem também é aplicado à produção quando lhe são acrescentados elementos que o completam sem, contudo, interferir em sua integridade;

- que qualquer intervenção realizada pelo importador que não caracterize a mera revenda, acarretando agregação de valor, implica na submissão do item à produção local, sendo inafastável a incidência do PRL60;

- que não se pode confundir o processo aqui descrito com o mero acondicionamento ou reacondicionamento, definido no artigo 4º, inciso IV, do RIPI/98, pois o procedimento de blisterização, embalagem e aposição de marca representa etapa do processo produtivo/industrial, já que a embalagem, no caso, tem por objetivo adequar o produto para alcançar o consumidor final, enquanto o acondicionamento/reacondicionamento significa que a embalagem se destina apenas ao transporte da mercadoria e apresenta-se, em geral, sem o acabamento elaborado ou a rotulagem, que agregam valor ao produto;

- que a metodologia de cálculo exposta na IN SRF nº 243/2002 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em estrita conformidade à intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados;

- que, considerando que a finalidade do método PRL60 consiste na mensuração do preço-parâmetro da matéria-prima importada, visando evitar seu superdimensionamento, a sua sistemática de cálculo deve ser fundamentada no valor de revenda do insumo importado, e não no valor total do bem produzido;

- que a metodologia do PRL 60 defendida pela recorrente não é adequada para a apuração do custo dedutível do insumo importado, na medida em que estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do bem produzido, o que enseja a majoração indevida do preço-parâmetro, divergindo, assim, da previsão do artigo 18 da Lei 9.430/96, uma vez que o legislador não estabeleceu a incidência da margem de lucro de 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda do bem produzido, diminuído do valor agregado no país, mas, sim, uma margem mínima sobre o valor de revenda do bem importado, de modo que é impossível fazer isso sem considerar a fração do produto final que corresponde ao bem importado, que foi nele incorporado;

- que 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, constatação esta que se agrava pela impropriedade de redação apontada, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal;

- que, como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, e dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa, de acordo com a finalidade da Lei;

- que a metodologia do PRL 60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 simplesmente explicita o disposto no art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, em coerência à intenção do legislador plasmada na Exposição de Motivos, o que demonstra a sua legalidade;

- que essa foi a orientação adotada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região em 10/2/2011, por ocasião do julgamento do processo nº 2003.61.00.0173814/SP, no qual a Terceira Turma reviu seu entendimento anterior e decidiu pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos;

- que, mais recentemente, a Sexta Turma do TRF3 também reconheceu a legalidade da IN nº 243/02, por unanimidade de votos (processo nº 2003.61.00.0061258/SP);

- que, por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que ela integra o crédito tributário, de modo que, tanto sobre o tributo (principal), quanto sobre a multa, deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Em conformidade com o TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL de fls. 422/437, foram as seguintes as infrações imputadas à contribuinte pela Fiscalização:

i) diferença de ajuste de preços de transferência, apurada a partir da seguinte metodologia: utilização do método PRL 20 para os itens objeto de simples revenda, e do método PRL 60 para os itens aplicados à produção; cálculo de acordo com as disposições da Instrução Normativa nº 243, de 2002; e inclusão, no cálculo, dos valores referentes ao frete e ao seguro;

ii) compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases negativas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Aprecio, pois, os recursos impetrados.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso necessário foi interposto em razão de a autoridade julgadora de primeiro grau ter exonerado a contribuinte de parte do crédito tributário constituído relativamente ao ajuste de preços de transferência originalmente apurado, e da totalidade do que decorreu das compensações indevidas de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL.

A exoneração relativa ao ajuste de preços de transferência tomou por base confirmação, por meio de diligência fiscal, da ocorrência de erro na prestação de informações pela contribuinte à autoridade fiscal, relativamente aos valores de PIS e COFINS incidentes sobre as vendas.

Refazendo o cálculo dos preços-parâmetro a partir das informações corrigidas, a autoridade fiscal responsável pela diligência fiscal (a mesma que promoveu os lançamentos tributários) apurou um ajuste de R\$ 5.426.007,44.

Diante de tal fato, a autoridade julgadora de primeira instância apurou um ajuste tributável adicional de R\$ 1.906.341,96, eis que deduziu do valor apurado por meio da diligência fiscal (R\$ 5.426.007,44) o montante declarado pela contribuinte (R\$ 3.519.665,48).

Relativamente a tal questão, não identifiquei reparo a ser feito na decisão *a quo*, vez que o crédito tributário encontra-se lastreado em verificações empreendidas pela própria autoridade autuante, por meio de diligência fiscal.

No que diz respeito às compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas, o cancelamento das exigências decorreu da constatação de duplicidade de autuação,

visto que no processo nº 16643.000032/2009-26 a matéria tributável compreendeu, da mesma forma do que no presente, a compensação indevida de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2006 no montante de R\$ 24.959.865,83 e de bases negativas de CSLL no valor de R\$ 14.297.980,89.

Correto, pois, o decidido pela Turma Julgadora de primeira instância.

Assim, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCLUSÃO DE PRODUTOS NÃO PRESENTES NA AUTUAÇÃO

Alega a Recorrente que, dos vinte e sete produtos apontados pela Fiscalização na diligência fiscal como tendo sido objeto de ajustes incorretos, dois deles não constavam da lista inicial de cento e oitenta e cinco produtos que constituiu o objeto do auto de infração (ITEM 1003720, GELFOAM, AJUSTE DE R\$ 189.810,94 e ITEM 240036, APLICADOR PARA CIDR OVINOS, AJUSTE DE R\$ 149,22). Destaca que as exigências relacionadas a esses dois produtos referem-se ao ano-calendário de 2006, de modo que, independentemente do prazo decadencial que se pretenda aplicar, tais débitos já se encontram decaídos.

Os produtos passíveis de ajuste apurados por meio do procedimento de diligência fiscal encontram-se discriminados no quadro de fls. 1.081. Ali, constata-se a inclusão dos produtos mencionados pela Recorrente em sua peça de defesa, quais sejam: código 1003720 e código 240036.

A autuação original, por sua vez, foi promovida com base no quadro de fls. 429/433, que integra o TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL.

Promovendo a comparação entre os referidos quadros, verifico que, de fato, os produtos de códigos 1003720 e 240036 não fizeram parte da autuação, isto é, não foi constituído crédito tributário relativo a ajustes de qualquer natureza.

Penso que os argumentos da Recorrente relativamente ao presente item devam ser acolhidos.

À evidência, a diligência fiscal requerida na instância *a quo* deveria limitar-se à revisão dos ajustes relacionados aos produtos (itens) que constaram da exigência inicial, revelando inovação a eventual inclusão, por meio do referido procedimento, de qualquer produto ou item que dela (da exigência inicial) não constavam.

Na linha do sustentado pela Recorrente, a eventual constatação de produto/item não incluído no lançamento original deveria obedecer as prescrições do parágrafo 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo reproduzido.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Com o devido respeito, não vejo como acolher a argumentação do ilustre Representante da Fazenda Nacional no sentido de que o fato de a contribuinte ter sido intimada do resultado da diligência supre a ausência da constituição do crédito tributário ora questionada.

Nos exatos termos do disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, a exigência de crédito tributário deve ser formalizada em autos de infração ou notificações de lançamento os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Discordo, também, de que, no caso, estamos diante de mero vício de forma, o que possibilitaria a aplicação do disposto no inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional, vez que, inexistente lançamento anterior, não há de se falar em vício de qualquer natureza, mas, sim, de absoluta ausência de constituição de crédito tributário.

Sou, pois, pela exclusão do montante de R\$ 189.960,16 da matéria tributável apurada.

PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL

Alega a Recorrente que, no que tange aos quatro produtos importados em sua forma final, calculou seus ajustes pelo Método PRL 20, por entender não ter havido qualquer produção no Brasil que impusesse a necessidade de aplicação do Método PRL 60. Diz que a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, excede dos limites de legalidade no que tange à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem sujeitar-se ao método PRL 20 e quais devem sujeitar-se ao PRL 60.

A meu ver, descabe falar em ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, na situação em que ela estabelece a circunstância em que pode ser aceita a aplicação do PRL 20 (hipótese em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados). 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 explícita, 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, como parecer crer a Recorrente, 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 me parece restar dúvida de que a Lei nº 9.430, de 1996, ao determinar a exclusão do valor agregado na determinação do preço-parâmetro com base no método PRL 60, deixa claro que, ressalvadas obviamente as margens de lucro fixadas, este é o elemento de diferenciação dos métodos, isto é, se existe AGREGAÇÃO DE VALOR AO CUSTO, estamos diante de PRODUÇÃO, se não existe referida agregação, mas, sim, encargos (despesas) de comercialização, trata-se de mera REVENDA.

Cabe destacar que, nos termos em que restou consignado pela Fiscalização, os itens considerados aplicados à produção foram levantados com base em informações prestadas pela própria contribuinte e constavam de tabela INSUMO-PRODUTO por ela entregue, não se tratando o processo, portanto, de simples acondicionamento e embalagem de produtos.

Embora eu tenha integrado o Colegiado por ocasião do julgamento do processo nº 16327.001248/2005-68 (acórdão nº 105-17.210), momento em que se decidiu em sentido diverso do agora esposado, hoje, após densos debates acerca da matéria, tenho a firme convicção de que o marco divisório estampado na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, para fins de utilização do método PRL 60, qual seja, “agregação de valor”, como já dito, além de não contrariar a lei que lhe serviu de fundamento, encontra respaldo no que a teoria econômica e a contábil entende por “produção” e por “revenda”.

Nesse diapasão, alinho-me ao entendimento esposado pelo ilustre Redator do voto vencedor do acórdão nº 1302-00.915, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Ali, restou consignado, *in verbis*:

[...]

Com a devida vênia a lei nº 9.430/1996 é bastante clara ao estabelecer a aplicação do método PRL – 60% na hipótese de bens importados aplicados à produção, restringindo a aplicação do método PRL – 20% aos casos de simples revenda de produtos tais como importados, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

(...)

(Grifei)

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

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

- I - dos descontos incondicionais concedidos;*
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- III - das comissões e corretagens pagas;*
- IV - de margem de lucro de:*
 - a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*
 - b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*

(...)

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

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

(...)

(Grifei)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Pelas razões expostas, sou pela manutenção das exigências relacionadas ao presente item.

ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

Argumenta a Recorrente que a sistemática da IN SRF nº 243, de 2002, estabelecida para determinação do preço-parâmetro com base no método PRL 60, está em desacordo com as normas estampadas pela Lei nº 9.430/96. Diz que a alteração no modo de cálculo do método PRL promovida pelo citado ato normativo modifica o próprio critério de determinação da base de incidência tributária, o que não pode ser admitido, haja vista tratar-se de norma secundária de direito tributário. Sustenta que é tão flagrante a ilegalidade do cálculo do método PRL 60 introduzido pela IN 243/02 que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar as Medidas Provisórias nºs 479, de 2009, e 563, de 2012.

De início, creio que releva destacar que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não estabeleceu qualquer fórmula para a determinação do preço parâmetro relativo ao denominado método PRL 60%.

As fórmulas, seja a porventura trazida pelo contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal (Instruções Normativas nºs 113/2000; 32/2001; e 243/2002), representam expressões matemáticas do exercício interpretativo feito pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A análise a ser empreendida no presente caso, portanto, dirige-se no sentido de que seja aferido se a Instrução Normativa nº 243, de 2002, ao estabelecer fórmula para determinação do denominado preço parâmetro, foi além dos limites a ela impostos, isto é, extrapolou a lei que objetivou complementar.

Digo que a questão limita-se à análise das prescrições trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2002, pois, no caso vertente, o ano-calendário fiscalizado foi o de 2006, período em vigia o referido ato normativo.

Penso que merece ser repisado que não estamos diante de instituição, pelo Poder Executivo, de fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60% absolutamente diversa da fórmula estabelecida pelo Poder Legislativo (art.18 da Lei nº 9.430/1996), vez que, como já dito, a lei (o Poder Legislativo) não estabeleceu “fórmula”, isto é, não expressou por meio de símbolos os elementos que compunham o chamado preço parâmetro (a rigor, nem mesmo a Instrução Normativa nº 243/2002 fez isso).

Vejamos, então, o disposto em cada um dos atos antes referenciados, relativamente ao caso em debate (art. 18 da Lei nº 9.430/96 e art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002).

Lei nº 9.430/96

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada,

somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

...

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

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;

...

Instrução Normativa nº 243/2002

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

- I - dos descontos incondicionais concedidos;*
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- III - das comissões e corretagens pagas;*
- IV - de margem de lucro de:*

...

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

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

...

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

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

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

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação

percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

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

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

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

A Recorrente assinala:

[...]

70. A sistemática da IN 243/02 claramente não segue os parâmetros estabelecidos pela Lei 9.430/96, alterada pela Lei 9.959/00, e provoca um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis, introduzindo uma série de elementos no cálculo do PRL 60 que sequer se interpretam do artigo 18, ii, da Lei 9.430/96.

71. A margem de lucro de 60%, nos termos da IN 243/02, deve ser aplicada somente sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço líquido de venda total, como determina a Lei 9.430/96. Ainda, por meio da proporcionalização prevista na IN 243/02, o desconto do valor agregado não se faz na apuração da margem de lucro (como propõe a Lei 9.430/96, em seu artigo 18, II, “d”, 1), mas sim diretamente do preço líquido de venda, como se o valor agregado fosse equivalente aos descontos, impostos e comissões, previstos nas alíneas “a”, “b” e “c” do artigo 18, II, da Lei 9.430/96.

[...]

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

Para fins de solução da controvérsia, contudo, o que importa apreciar é se a interpretação feita pela Recorrente efetivamente traduz a disposição da lei. Cabe, da mesma forma, verificar se a “interpretação oficial”, promovida pela Receita Federal e esposada na Instrução Normativa nº 243, reflete o comando da lei, de modo a afastar a trazida pela ora Recorrente.

Não me parece restar dúvida que o valor resultante da aplicação da “fórmula” descrita pela Recorrente não tem qualquer relação com o denominado preço parâmetro almejado pela lei.

As regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

O que, no parágrafo anterior, denominou-se CUSTO INCORRIDO SEM ARTIFICIALISMOS, nada mais é que o PREÇO PARÂMETRO almejado pela lei a partir do estabelecimento de métodos matemáticos.

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

Observa-se que, no método em debate (PRL 60), o legislador partiu do preço de revenda para chegar ao custo. Assim, me parece razoável que se possa buscar a expressão matemática do preço parâmetro por meio do caminho inverso, isto é, através dos elementos formadores do preço.

Em elevada sintetização, a formação de preços consiste em um processo de acumulação de custos, acrescida de uma margem de lucro. Admitida uma liberdade terminológica, isto é, abandonado o rigor dos conceitos próprios da teoria econômica, pode-se afirmar que o preço praticado por determinada unidade produtiva resulta da soma dos custos totais incorridos no processo produtivo, incluídos aí a remuneração dos fatores de produção (valor agregado), acrescidos de uma margem de lucro.

A grosso modo, o preço de venda (PV) de um determinado produto poderia ser assim determinado: $PV = \text{custo de importação dos insumos} + \text{custo incorrido no processo produtivo (remuneração de fatores = valor agregado)} + \text{impostos, descontos incondicionais, comissões, etc. (despesas fixas e variáveis)} + \text{margem de lucro}$.

No caso da aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro a insumo importado utilizado no processo produtivo, o preço parâmetro representa o custo de importação livre dos elementos previstos na lei como integrantes do preço de revenda. Daí que se considera esse preço de revenda diminuído dos descontos incondicionais; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro fixada pela lei (60% sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas); e do valor agregado do país.

Exprimindo matematicamente esta primeira análise, teríamos:

$$PP = PR - C/D - ML (PR - C/D) - VA$$

Onde:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/05/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 03/0

5/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE AND

RADE JENIER, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 09/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando “PR – C/D” como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

$$PP = PLV - ML (PLV) - VA$$

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro também poderia ser expresso da seguinte forma:

$$PP = PLV - ML (PLV - VA)$$

ou

$$PP = PLV - ML (PLV) + ML (VA)$$

Note-se que, neste caso, o preço de comparação (preço parâmetro), que deveria representar o preço de revenda diminuído dos seus elementos formadores, passa a ser o preço de revenda diminuído dos custos e despesas incorridos e da margem de lucro incidente sobre ele, porém, acrescido da margem de lucro incidente sobre o valor agregado, o que, à evidência, revela artificialismo na sua determinação e desvio em relação ao pretendido pela lei.

Como reforço à interpretação aqui expendida, sirvo-me do pronunciamento do Ilustre Conselheiro Leonardo Andrade do Couto (acórdão nº 1102-00610, de 23 de novembro de 2011), que, escudando-se em estudo feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, naquilo que importa reproduzir, assinalou:

[...]

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item I do inciso II, in verbis:

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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;

(grifos do original)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “I” 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 “I” 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 1 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.

Creio não restar 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, penso que 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 do exercício interpretativo feito pela Recorrente acerca 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, como quer crer a Recorrente, 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, penso que a contemplação em referência reafirma a procedência da interpretação infralegal, vez que representa absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563, não

trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

Releva notar que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL 60, residem, essencialmente, na fixação, pela lei, da margem de lucro de 60%, matéria em relação a qual, ao menos em seara administrativa, a autoridade julgadora não pode se desviar do estabelecido em lei.

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

Esclareço que, 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. A Recorrente, por sua vez, presumivelmente ciente de que a margem de lucro fixada pela lei revelou-se excessiva e de que a autoridade administrativa julgadora encontra-se impedida de atenuar os efeitos decorrentes de tal excessividade, empresta interpretação equivocada na aplicação do método, procurando, por via oblíqua, reduzir o ajuste tributário.

Reitero, pois, o entendimento 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;
- 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.

Mantenho, assim, as exigências decorrentes dos fatos apreciados no presente item.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS SELIC

Para Recorrente, há excesso na exigência de multa de ofício de 75%, motivo pelo qual ela deve ser reduzida a um percentual razoável. Diz que, na forma aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o art. 150, inciso VI, da Constituição Federal. Argumenta a Recorrente que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que a referida taxa não foi criada por lei para fins tributários.

No que diz respeito à suposta violação a princípios constitucionais por parte da norma que serviu de suporte para a aplicação da penalidade, cabe observar que, nos termos da súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre tal matéria.

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sustenta a Recorrente que não é possível a cobrança de juros à taxa selic sobre a multa de ofício aplicada.

No que tange à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, em que pese a existência manifestações em sentido diverso, mantenho o entendimento de que a expressão “...débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” assinalada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, não dá respaldo para que, com base no parágrafo 3º do mesmo artigo, possa ser cobrado juros SELIC sobre a multa de ofício.

Diante de tais circunstâncias, inclino-me no sentido de acolher os argumentos trazidos pela ilustre Conselheira Sandra Maria Farone no acórdão nº 101-94.441, de 03 de dezembro de 2003.

Ali restou ementado, *verbis*:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Os fundamentos de tal entendimento encontram-se a seguir reproduzidos.

[...]

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. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora. As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

Lei 8.383/91

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 vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

Lei 8.981/95

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 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

Lei 9.430/96

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.

[...]

ACÓRDÃO nº 107-09.344, julgado em 16/04/2008:

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO nº 101-96.448, julgado em 09/11/2007:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido após 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO E DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO para excluir da matéria tributável apurada o montante de R\$ 189.960,16, e para determinar que na execução da presente decisão sejam cobrados juros de mora de 1% sobre a multa de ofício lançada.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, redator designado.

Em que pese o brilhantismo do voto do ilustre Sr. Relator, com toda a acuidade que lhe é peculiar, ousou dele discordar, neste caso, específica e exclusivamente no que diz respeito à discussão em torno da (in)validade das disposições da IN SRF 243/2002 e a adequada exegese das disposições da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 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.

(grifos e destaques nossos)

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

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

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

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

A primeira questão destacada pela contribuinte, seria decorrente da verificação de que, de acordo com as disposições então contidas na Lei 9.430/96, a apuração da margem de lucro de 60%, por ela determinada, deveria levar em conta, especificamente, o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço líquido da venda total, sendo essa, especificamente, a divergência verificada entre as disposições da Lei de regência e aquelas apontadas pela referida IN 243/2002.

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

Lei 9.430/96:

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

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

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

(...)

IN 243/2002

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

- I - dos descontos incondicionais concedidos;*
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- III - das comissões e corretagens pagas;*

IV - de margem de lucro de:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Independentemente de toda a discussão relativa à adequação ou não do texto das normas apontadas, é relevante destacar que, a rigor, os métodos apontados são

apresentados como instrumentos para a metrificação dos valores aplicados em decorrência de operações havidas entre partes relacionadas, especificamente como forma de garantir a impossibilidade da distribuição disfarçada de resultados, o que, insista-se, é o cerne fundamental das normas relativas ao controle dos chamados “preços de transferência”.

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

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

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

$$1) \text{ PP} = \text{PLV} - 60\%(\text{PLV}-\text{VAB})$$

$$2) \text{ PP} = \text{PLV} - 60\%(\text{PLV}) - \text{VAB}$$

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

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

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

Eis as novéis disposições da Lei 9.430/96:

"Art. 18.

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

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

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

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

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

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

1. (revogado);

2. (revogado);

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

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

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

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

I - não vinculadas; e

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

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

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

I - representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e

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

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

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

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;
- b) produtos do fumo;
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;
- e) extração de petróleo e gás natural; e
- f) produtos derivados do petróleo;

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

- a) produtos químicos;
- b) vidros e de produtos do vidro;
- c) celulose, papel e produtos de papel; e
- d) metalurgia; e

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

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

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

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

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

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

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

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

Com base nesses fundamentos, entendo, neste particular, pela completa e total invalidade/ilegalidade das disposições contidas na IN 243/2002 – especificamente em relação às disposições contidas em seu art. 12 -, relativamente ao período anterior às alterações efetivadas pela MP 563/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), não se podendo, assim, de forma alguma, admitir como válida a sua aplicação pela fiscalização nos presentes autos, e, por conseguinte, concluindo pela adequada regularidade dos procedimentos adotados pela contribuinte, quando da efetiva aplicação do método PRL60, nos termos por ela então especificamente sustentado.

Processo nº 16643.000331/2010-02
Acórdão n.º **1301-001.235**

S1-C3T1
Fl. 1.313

Em face dessas circunstâncias, encaminho o meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto, reconhecendo a ilegalidade das disposições do referido art. 12 da IN SRF 243/2002 (especificamente no período anterior à Lei 12.715/2012), em face de sua dissonância em relação às disposições da Lei 9.430/96 e os critérios legais para a aplicação do mencionado PRL60, determinando, assim, a desconstituição integral do lançamento, nos termos e fundamentos aqui então devidamente apresentados.

É como voto.

“documento assinado digitalmente”

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER – Redator designado.