



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

Processo n° 16643.720014/2014-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.984 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2016
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE AUTOMOTORES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011

Ementa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Ausentes os fundamentos em que se funda a arguição de cerceamento de direito de defesa, descabe falar em nulidade do lançamento em decorrência de tal fato.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

Por força do que dispunha o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. A não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PRL impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243, DE 2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, ao expressar, com precisão matemática, os elementos a serem considerados na determinação do custo dos bens, serviços ou direitos, adquiridos do exterior de pessoa vinculada, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, segundo o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), atuou, com propriedade, nos exatos termos do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional. Irrelevante, *ex vi* do disposto no art. 118 do mesmo Código Tributário Nacional, os efeitos econômicos advindos da interpretação promovida pelo ato normativo combatido.

ATO NORMATIVO. NATUREZA. REVOGAÇÃO.

Os atos normativos tributários constituem norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. Assim, quando complementares à lei, cuidam de explicitar os seus comandos objetivando a sua correta aplicação. Revogada parcial ou totalmente a lei da qual ele emergiu, deve-se, de igual forma, revogá-lo parcial ou totalmente, sob pena de manter-se vigente complementação de norma legal inexistente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, Luís Roberto Bueloni Santos Ferreira, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE AUTOMOTORES LTDA, já devidamente qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, São Paulo, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano calendário de 2010, formalizadas a partir de revisão de ajustes relacionados às regras de preços de transferência.

Aproveito fragmentos do relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever os fatos, as infrações imputadas e as razões de impugnação trazidas pela contribuinte fiscalizada.

[...]

Consta no Termo de Constatação Fiscal (fls. 860 a 869) que a contribuinte foi intimada a apresentar demonstrativo resumo da Apuração dos Preços de Transferência, no qual constasse a relação de produtos importados sujeitos ao Preço de Transferência, os respectivos métodos aplicados, o preço praticado e o preço parâmetro, as quantidades vendidas e os ajustes devidos. A empresa apresentou o arquivo "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" (fls. 41/94), que totaliza R\$ 3.870.168,79 de ajuste devido, valor inferior ao informado em DIPJ.

Nas memórias de cálculo do Preço de Transferência entregues posteriormente, verificou-se que os cálculos apresentados pela empresa à fiscalização (fls. 111) totalizam valores de ajustes devidos na importação de R\$ 308.970.584,29, valores estes também divergentes do informado na ficha 32 da DIPJ.

As memórias de cálculo do Preço de Transferência, apresentadas pela empresa, mostram que ela optou pelos métodos PRL e PIC, sendo que apenas os produtos ajustados pelo método PRL apresentaram cálculos divergentes dos elaborados pela fiscalização.

Nas planilhas apresentadas pela empresa em 30/04/2013 (fls. 111) e complementadas em 28/01/2014 (fls. 355), em atendimento ao Termo de Intimação nº 2, que trazem as memórias de cálculo dos produtos importados de vinculadas, verificou-se que a empresa, no cálculo do Preço Praticado do método PRL, utilizou o valor FOB + Imposto de Importação, sem considerar os valores relativos ao Frete e ao Seguro. Esse procedimento contraria o que expressamente determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243, de 2002.

Consta, ainda, no citado Termo de Constatação:

- Preço Parâmetro PRL Margem de 20%:

Após as análises de todas as informações prestadas pela fiscalizada, verificou-se que algumas peças e os carros tiveram seu preço de transferência apurado com a adoção do Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20% - PRL

20%, de acordo com o determinado no art. 12, inc. IV, alínea "a", da IN SRF nº 243/2002.

Entretanto, foram constatadas divergências ao se confrontar os valores de vendas informados pela empresa com os dados extraídos do ReceitaNetBx - Nota fiscal eletrônica - NFE. A empresa entregou mais um arquivo em 30/04/2014 (fls. 615/616), validando os valores extraídos da NFE, mas sem dados válidos de vendas diretas das peças.

Assim, para casos de revenda de peças, foi feita a extração dos dados da NFE por código de venda do produto.(fl. 859).

No cálculo do preço parâmetro, não foram consideradas as saídas de produtos a título de remessas, venda de ativo imobilizado, transferência de mercadorias, outras saídas de mercadoria ou prestação de serviço não especificado e para empresa vinculadas.

Utilizando o demonstrativo de vendas elaborado pela fiscalização, que contém o valor bruto da venda e os tributos incidentes sobre as vendas obteve-se novo valor líquido de vendas. Desse valor, foi excluída a margem de lucro de 20%, calculada sobre o valor bruto. O resultado foi dividido pela quantidade vendida, encontrando-se assim o Preço Parâmetro unitário, conforme se observa no Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 20% (ANEXO 2).

-Preço Parâmetro PRL Margem de 60%:

Neste caso, também foram verificadas divergências ao se confrontar os valores de vendas informados pela empresa com os dados extraídos do ReceitaNetBx - Nota fiscal eletrônica -NFE. A empresa entregou mais um arquivo em 30/04/2014 (fls. 615/616), validando os valores extraídos da NFE.

Não foram consideradas as saídas de produtos a título de remessas, venda de ativo imobilizado, transferência de mercadorias, outras saídas de mercadoria ou prestação de serviço não especificado e para empresa vinculadas.

O preço parâmetro, por insumo, foi recalculado seguindo as determinações da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, a saber:

- Preço Líquido de Venda Unitário: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre vendas, encontrando o preço líquido de venda total, o qual é dividido pela quantidade total vendida;
- Percentual de Participação do Insumo Importado no Custo Total do Produto Vendido: a relação percentual entre o custo da peça importada de pessoa vinculada e o custo total do carro produzido;
- Participação do Insumo Importado no Preço de Venda do carro Produzido: a aplicação do percentual de participação apurado conforme o item anterior, sobre o preço líquido de venda unitário;
- Margem de Lucro: a aplicação do percentual de 60% sobre a participação da peça importada no preço de venda do carro produzido, apurado conforme o item anterior;

• Preço Parâmetro: a diferença entre o valor da participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de sessenta por cento.

Os dados referentes ao custo de produção do produto acabado e a relação insumo produto anual foram entregues em 18/03/2014 e 25/03/2014 (fls. 369, 591/592).

Obteve-se, assim, o Preço Parâmetro, conforme Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 60% (ANEXO 3).

Como se pode verificar, há casos em que para um mesmo insumo obteve-se mais de um preço parâmetro em decorrência da destinação/produto acabado.

Como as normas de preços de transferência determinam a apuração de um único preço parâmetro para o mesmo produto, fizemos a ponderação de cada um dos preços-parâmetros obtidos pela quantidade consumida na produção. Para tanto, utilizamos a fórmula abaixo:

Preço parâmetro = Somatório (qtde. consumida * preço parâmetro) / X das quantidades (por insumo)

Obteve-se, assim, o Preço Parâmetro unitário, conforme se observa no Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 60% - Consolidado (ANEXO 4)

PREÇO PARÂMETRO - PRL MARGEM DE 20% E 60%

Para os produtos importados que tiveram as duas destinações, ou seja, ora destinados para revenda e ora usados como insumo na produção, foi utilizado o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, com margem de 20% para os quantitativos destinados à revenda e margem de 60% para os quantitativos destinados à produção.

Do mesmo modo, foi feita a ponderação de cada um dos preços parâmetros obtidos pela quantidade consumida na produção ou pela quantidade revendida. Para tanto, utilizou-se a fórmula abaixo:

Preço Parâmetro = $\frac{\text{Soma [(qtde. consumida * preço parâmetro) + (qtde. revendida * preço parâmetro)]}}{\text{Soma das quantidades}}$
(por produto)

APURAÇÃO DOS AJUSTES

A apuração dos ajustes de Preço de Transferência dos produtos importados para revenda foi refeita, comparando-se o Preço Praticado com o Preço Parâmetro apurados pela fiscalização, cabendo ajuste nos casos em que este último foi inferior ao Preço Praticado, observada a margem de divergência de 5% prevista no art. 38 da IN SRF 243/2002. Assim, obteve-se o novo valor total de ajuste de R\$ 382.084.597,94, conforme consta do ANEXO 6 - Ajustes.

CÁLCULO DO CONSUMO

A empresa apresentou demonstrativo de insumos consumidos/vendidos no período -planilha "Consumo" das memórias de cálculo (fls. 111).

Como houve modificação do arquivo "Inventário" no decorrer da fiscalização, o consumo foi recalculado com os novos dados e validados pela empresa em 30/04/2014 (fls. 615 e 616), conforme consta do ANEXO 6 - Ajustes.

AJUSTE TOTAL APURADO - BASE DE CÁLCULO

Em resumo, o total do ajuste a tributar, apurado por esta fiscalização, será de R\$ 373.389.848,92, já deduzido o valor oferecido à tributação na DIPJ, conforme tabela a seguir.

...

O valor de R\$ 373.389.848,92 foi adicionado ao Lucro Líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Notificada da autuação, a contribuinte, representada pelo procurador Leonardo Gallotti Olinto (fls. 915, 918 a 944), ingressou com a impugnação de fls. 892 a 912, na qual alega:

- Nulidade do lançamento, uma vez que houve prejuízo ao seu direito de defesa, pois teve arbitrados os preços praticados com pessoas jurídicas coligadas (embora nenhuma delas esteja situada em jurisdição fiscal favorecida ou "Paraísos Fiscais") visando à fixação de preços irrisórios para partes, peças, conjuntos mecânicos e veículos sem que fossem fornecidos os demonstrativos e os esclarecimentos necessários para, no mínimo, viabilizar a conferência do trabalho efetuado pela autoridade lançadora.

- Nulidade do lançamento por não ter sido observado o disposto na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.312/2012, art. 40, que determina que a autoridade lançadora deve conceder prazo de trinta dias à pessoa jurídica para avaliar e questionar os cálculos dos preços de transferência que estiverem sendo impugnados ou rejeitados pelo fisco.

Por oportuno, nem se alegue que a IN/RFB nº 1.312/2012 só teria eficácia a partir de 08/01/2013, data em que ocorreu a publicação do ato na imprensa oficial.

Isto porque, a norma contida em seu artigo 40 é uma disciplina procedimental e processual, aplicável a todos os processos pendentes e futuros, aí se incluindo os procedimentos fiscais de verificação das obrigações que estivessem pendentes naquela oportunidade.

A lei processual tem aplicação imediata, a partir do momento de sua entrada em vigor, inclusive aos processos, procedimentos e fiscalizações em curso, fato que implicaria na observância do procedimento ali fixado ao presente procedimento por parte da autoridade lançadora.

De acordo com o art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), nos casos de impugnação do cálculo do valor de preços, bens, serviços, etc., a autoridade poderá arbitrar, mediante processo regular e ressalvada a avaliação contraditória em âmbito administrativo, exatamente, como prevê a Instrução Normativa nº 1.312/2012.

Portanto, a inobservância do procedimento de arbitramento estabelecido pelo CTN, e expressamente previsto para os casos de preços de transferência, conforme disciplina da IN/RFB nº 1.312/2012, importa na ocorrência de mais uma nulidade, igualmente insanável, incorrida no procedimento fiscal ora impugnado.

Também é de se ressaltar que durante o procedimento fiscal a Impugnante sempre apresentou as justificativas necessárias para o atendimento de todas as intimações, comprovando a correção dos custos apropriados e os respectivos métodos utilizados para cálculo dos preços de referência.

Ressalte-se, por oportuno, analisando os demonstrativos de cálculos fornecidos pela Impugnante estão baseados em preços FOB (*free on board*), em sua grande maioria sem acréscimo de tributos, na medida em que se tratam de operações envolvendo coligadas no Mercosul (Argentina, Uruguai) e Alca (como é o caso do México) nas quais não há incidência do II e do IPI.

Se, de fato, os valores praticados nos demonstrativos que lastreiam a autuação foram praticados com base na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, de qual documento a autoridade lançadora extraiu, por exemplo, os valores CIF (*cost, insurance, fright*) para cálculo?

E outro aspecto, porque motivo não lhe fora facultada a ciência, ou ao menos a oportunidade da Impugnante avaliar esses cálculos antes da expedição da autuação?

A resposta a essas duas indagações implica em apenas uma conclusão, qual seria, com a impossibilidade da Impugnante de se defender da acusação fiscal de forma plena e segura, fato que implica em cerceamento do direito de defesa.

Da forma como o procedimento foi conduzido, e como está escrito no relatório fiscal, dá a entender que a própria Impugnante é que teria entregue demonstrativos "indicando" ajustes da ordem de R\$ 300.000.000,00 nos preços praticados com pessoas jurídicas vinculadas. A Impugnante jamais apresentou demonstrativos de apuração do preço de transferência com base na IN/SRF nº 243/2002.

Por outro lado, dentro de apenas trinta dias para o oferecimento da impugnação e com as restrições constantes do Decreto nº. 70.235/1972, artigo 16, inciso IV, a impugnante não tem sequer em suas mãos a íntegra dos demonstrativos que lastreiam a acusação fiscal, nem muito menos, tem os meios para sequer verificar a exatidão dos procedimentos adotados pela autoridade lançadora.

- Indevida utilização do valor CIF:

Os Auditores-Fiscais têm utilizado o custo da mercadoria, adicionado das parcelas pagas a terceiros, a título de frete e de seguro, e do imposto de importação.

Entretanto, a normativa de preços de transferência tem a finalidade de evitar a distribuição disfarçada de lucros para vinculada sediada no exterior, através da manipulação de preços nas operações de comércio exterior, razão pela qual os contribuintes devem provar que as operações foram realizadas, praticando-se "preços de mercado".

Desta forma, se os valores de frete e seguro são pagos a terceiros não vinculados, com os quais os preços são negociados dentro de uma idéia de mercado, e se o imposto de importação é pago à Secretaria da Receita Federal do Brasil, essas parcelas não devem ser incluídas na apuração dos preços de transferência.

Portanto, o real alcance do disposto no § 6º, do art.18, da Lei nº 9430/96, deve ser a inclusão das parcelas relativas ao frete e seguro, apenas quando pagas a pessoa jurídica vinculada à importadora brasileira.

Como a Impugnante contrata o frete e o seguro com empresas não vinculadas, esses valores não devem compor o preço praticado.

- Da valoração do estoque:

O segundo equívoco se dá na utilização do valor do estoque, para determinar os custos dos produtos, que compuseram o saldo inicial. Isto porque, o valor de estoque envolve várias parcelas de custo, além do valor da mercadoria (FOB), como as parcelas de seguro, frete e imposto de importação, parcelas que, consoante já mencionado, não devem ser computadas para a apuração do preço praticado.

Ainda que se entenda, apenas para fins de argumentação, que se deve utilizar o valor CIF+II, para determinar o preço praticado, o valor considerado pela fiscalização envolve parcelas referentes a outros custos, resultando em um preço praticado maior que o FOB e o próprio valor CIF+II e, obviamente, um ajuste não previsto em lei.

Diante disso, conclui-se que tanto no cálculo pelo método do Preço de Revenda Menos Lucro com margem de 20% - PRL20, quanto no Preço de Revenda Menos Lucro com margem de 60% - PRL60, houve equívoco nos valores utilizados pela fiscalização, para o cálculo dos preços praticados, não havendo, conseqüentemente, fundamento para os ajustes determinados.

- Mérito:

O fisco, na aplicação do método Preço de Revenda Menos Lucro - com margem de lucro de 60%, apurou a participação do insumo importado no preço de venda do produto acabado e sobre este valor aplicou e subtraiu o percentual de 60%, obtendo-se, desta forma, o preço parâmetro da mercadoria importada de pessoa jurídica coligada.

Entretanto, esse procedimento de determinar a proporção do insumo importado no preço de venda do produto acabado e sobre este valor aplicar a margem de lucro de 60%, para a apuração do preço parâmetro, está flagrantemente em desacordo com a literalidade da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1, que expressamente determina que a margem de lucro de sessenta por cento seja calculada sobre o preço de revenda, após deduzido o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção, sendo esse o cálculo adotado pela Impugnante.

A forma de cálculo introduzida pela IN/SRF nº 243/2002, artigo 12, § 11, incisos II e III, desconsidera, na apuração do preço parâmetro, o valor agregado no país, em total afronta ao disposto na Lei nº 9.430/1996.

A forma de cálculo, estabelecida pelas Instruções Normativas SRF nº 113/2000 e 32/2001, que antecederam a IN SRF nº 243/2002, reproduz o que está determinado na Lei nº 9.430/1996 e é a forma de cálculo adotada pela Impugnante.

Já a IN SRF nº 243/02, cria uma forma de cálculo que não possui amparo legal, razão pela qual deve ser afastada a sua aplicação.

- Revogação da IN SRF nº 243/2002:

A própria Receita Federal editou a IN RFB nº 1.312/2012 e nela revogou a IN SRF nº 243/2002, sem, no entanto, convalidar os atos já praticados com base naquele ato administrativo.

Portanto, inexistente outra conclusão, senão pela inaplicabilidade das disposições contidas na IN/SRF nº. 243/2002, independente das alegações quanto à sua ilegalidade e inconstitucionalidade, vez que a própria Administração Pública Federal já sepultou toda essa controvérsia jurídica ao terminar a vigência e a eficácia do referido dispositivo.

Dessa forma, a única legislação aplicável para o cálculo do preço de transferência do ano calendário de 2010 está restrita ao disposto na Lei nº. 9.430, de 27/12/1996, com as alterações vigentes até 31/12/2010, juntamente, naquilo que couber, ao disposto na IN/RFB nº. 1.312/2012 acerca da eficácia processual e/ou procedimental aos processos pendentes e futuros.

- Da CSLL:

Em decorrência dos ajustes efetuados na base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, a mesma suposta infração foi apurada quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL.

Desta forma, as razões de defesa para a CSLL são as mesmas já expostas para o IRPJ, que aqui se consideram transcritas na íntegra, para todos os fins de direito.

A já citada 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 14.56.433, de 29 de janeiro de 2015, pela procedência das lançamentos tributários.

O referido julgado foi assim ementado:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO.

A possibilidade de o contribuinte ser intimado a apresentar novo cálculo de método de controle de preço de transferência, quando o originalmente adotado para o ano-calendário for desqualificado pela autoridade fiscal, somente é aplicado a partir dos fatos geradores do ano-calendário 2012.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

O valor de frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação devem ser incluídos na apuração dos preços praticados, assim como dos preços parâmetros, segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro).

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. ERRO DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA.

Na apuração dos preços praticados (custos de aquisição), foram consideradas, corretamente, todas as importações realizadas durante o ano-calendário e os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração, inexistindo, assim, qualquer irregularidade.

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Processo nº 16643.720014/2014-21
Acórdão n.º **1301-001.984**

S1-C3T1
Fl. 1.016

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

CSLL. REFLEXO.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Irresignada, a contribuinte fiscalizada interpôs recurso voluntário, fls. 979/1.000, por meio do qual renova os argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Cuida o presente processo de exigências de IRPJ e CSLL, relativas ao ano calendário de 2010, formalizadas a partir de ajustes promovidos com base nas normas de PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Em conformidade com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 860/869, as matérias tributáveis apuradas foram as seguintes:

- i) R\$ 45.631.532,64: AJUSTE - PRL 20% ;
- ii) R\$ 260.931.462,07: AJUSTE - PRL 60%; e
- iii) R\$ 75.521.603,23: AJUSTE - PRL 20% e 60%

TOTAL: R\$ 382.084.597,94

Na medida em que a fiscalizada promoveu ajustes no montante de R\$ 8.694.749,02, os lançamentos tributários recaíram sobre o valor de R\$ 373.389.848,92 (R\$ 382.084.597,94 - R\$ 8.694.749,02).

Aprecio os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Argumenta a Recorrente que a autuação está fundada em inúmeros anexos (consistente em arquivos "não pagináveis" anexados ao processo), circunstância que, de forma autônoma, já caracteriza prejuízo ao direito de defesa, vez que a perfeita determinação dos fatos, a precisão na descrição da falta cometida, bem como a viabilização do pleno exercício do direito de defesa são ônus da autoridade lançadora. Alega que, no presente caso, teve o preço praticado com pessoas jurídicas coligadas, sem que tenham sido fornecidos os demonstrativos e os esclarecimentos necessários à conferência do trabalho efetuado pela autoridade lançadora. Adita que o procedimento também encontra-se viciado, haja vista a inobservância do disposto no art. 40 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. Diz que, a partir da publicação da referida Instrução Normativa, passou a existir a obrigatoriedade da autoridade lançadora conceder prazo de trinta dias para que a pessoa jurídica avalie e questione os cálculos que estiverem sendo impugnados ou rejeitados pela autoridade lançadora. Sustenta que a norma tem caráter processual e, ao contrário do que alega o ato decisório recorrido, não tem a sua aplicação restrita aos fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2012 (faz referência à Constituição Federal, à Lei de Introdução do Código Civil e ao art. 148 do Código Tributário Nacional - CTN, para sustentar a sua argumentação). Ressalta que durante o procedimento fiscal apresentou as justificativas necessárias para o atendimento de todas as intimações, comprovando a correção dos custos apropriados e os respectivos métodos utilizados. Indaga acerca do documento que serviu de suporte para a determinação dos valores

CIF e sobre o motivo em virtude do qual não lhe foi facultada ciência ou oportunidade para avaliar os cálculos efetuados pela Fiscalização antes da autuação.

Por entender que não são dignos de qualquer reparo, reproduzo o pronunciamento contido no ato decisório recorrido acerca das questões suscitadas pela Recorrente.

Cabe esclarecer, inicialmente, que, de acordo com o PAF, art. 59, somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem assim os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Tais hipóteses não ocorreram no presente processo. Quanto ao direito de defesa, tem-se que o cerceamento ao direito de defesa somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instância, quando são aplicáveis os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo fisco.

É o que dispõe os arts. 14 e 15 do PAF:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo e a sua apresentação tempestiva confirma ter sido respeitado o princípio do devido processo legal.

Depois da ciência do lançamento, a contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Verifica-se no processo que os autos de infração foram lavrados cumprindo-se as formalidades legais essenciais, informando a origem da autuação, os dispositivos legais infringidos, a multa aplicada e correspondente fundamento legal, atendendo todas as normatizações sobre a matéria, e permitindo, assim, o exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa da contribuinte.

Contrariando as alegações da impugnante, verifica-se, no Termo de Início de Ação Fiscal, que foi fornecido à fiscalizada o arquivo de "Importações" contendo as citadas operações por ela efetuadas no ano-calendário de 2010, cujos dados foram extraídos do sistema Siscomex/RFB. Consta, ainda, que foi solicitado que ela retificasse, ratificasse, adicionasse declarações de importações com os respectivos dados de cada uma das informações contidas no referido arquivo, inclusive suprimindo eventuais omissões, e verificasse em especial os "Valores calculados para o FOB e CIF+II em R\$/Unid". Foi solicitado, também, que, em hipótese de correção de informações prestadas pelo Siscomex/SRF, a empresa apresentasse cópia das respectivas declarações de importação e fatura comercial.

Consta nos autos, às fls. 860 a 869, o Termo de Constatação Fiscal, que descreve todos os fatos ocorridos durante a fiscalização, inclusive os demonstrativos que foram apresentados pela contribuinte nos quais se baseou a fiscalização para calcular o preço parâmetro.

Informa o citado termo o que segue:

O arquivo "Importações" entregue ao contribuinte por esta fiscalização, em 07/03/2013, relaciona as importações do ano, detalhando, dentre outras informações, o valor FOB na moeda de venda e em R\$, a taxa de conversão da moeda e cita os valores de frete, seguro e imposto de importação (II). Tais valores foram extraídos do SISCOMEX e validados pela empresa em 05/08/2014 (fl.117) e em 17/04/2014 (fl. 612).

Computamos também os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração (art. 12, § 3o). As informações sobre os estoques foram informadas pelo contribuinte no arquivo "Inventário", entregue em 17/10/2013 e revalidado em 25/03/2014 (fls. 587 - 590).

Elaborou-se o Demonstrativo de apuração - Preço Praticado PRL 20 (ANEXO I) - onde consta: o produto, o somatório dos valores FOB, do frete, do seguro, do imposto de importação e do custo total da Importação e o preço praticado calculado, levando-se em conta os estoques iniciais.

Vê-se, assim, que durante todo o procedimento fiscal a contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos e fazer comprovações e constata-se que as apurações feitas pela fiscalização se basearam nesses esclarecimentos e nos documentos apresentados pela fiscalizada.

Dessa forma, não há que falar em desconhecimento dos valores (CIF, por exemplo) adotados pela fiscalização. Tampouco, pode-se falar em falta de oportunidade para a impugnante avaliar os cálculos efetuados pela fisco, uma vez que ela foi regularmente cientificada da autuação sendo-lhe concedido o prazo legal para apresentação de sua impugnação, não se cogitando de nenhum cerceamento de seus direitos.

Quanto à alegação de que não se observou o disposto no art. 40 da IN RFB nº 1.312/2012, tem-se que **o direito de a contribuinte apresentar, após o início do procedimento fiscal, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, não alcança o período de apuração objeto desta autuação (ano-calendário 2010)**, uma vez que essa disposição introduzida no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 só é válida para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Com efeito, essa é a interpretação a ser dada ao comando do caput do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, ao determinar que “A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal”.

A lei fixou, como regra geral, que a contribuinte deve adotar somente um dos métodos de preços de transferência para todo o ano-calendário, entendimento explicitado na IN RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, em seu art. 41:

Art. 41. A utilização do método de cálculo de preço parâmetro deve ser consistente por bem, serviço ou direito, para todo o ano-calendário.

Por sua vez, se a regra que introduz um dever à contribuinte somente pode ser aplicada a partir do período de apuração de 2012, a mitigação dessa mesma regra, consistente na intimação do sujeito passivo a apresentar um novo método, caso o original seja desclassificado pela fiscalização, também somente será aplicável para os fatos geradores ocorridos a partir desse mesmo ano-calendário.

(GRIFEI)

Irretocável, a meu ver, o pronunciamento da autoridade julgadora *a quo*.

Como bem destacado, o procedimento fiscal foi consubstanciado na lavratura de Termos regulamente emitidos, e as conclusões esposadas nas peças de autuação decorreram de documentos e esclarecimentos apresentados em decorrência dos referidos Termos. Ademais, foi lavrado Termo de Constatação Fiscal, no qual os fatos apurados e a legislação aplicada foram adequadamente descritos, possibilitando, assim, o exercício pleno do direito de defesa por parte da autuada.

No que tange ao art. 40 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, sem desconsiderar o fato de que o procedimento ali preconizado só é aplicável a partir do ano calendário de 2012, penso que a disposição normativa cuida da situação em que o método utilizado pelo contribuinte foi desqualificado pela Fiscalização, circunstância que não se

verifica no caso retratado nos presentes autos. A meu ver, o procedimento reclamado pela Recorrente, quando relacionado à desqualificação de critérios de cálculo, só é aplicável na situação em que tal desqualificação provoca a (desqualificação) do método aplicado, eis que o comando normativo é direcionado para a apresentação de novo cálculo **de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.**

Rejeito, assim, as preliminares arguídas.

PRL - 20% E 60%: INDEVIDA UTILIZAÇÃO DO VALOR CIF E DA VALORAÇÃO DO ESTOQUE INICIAL

Alega a Recorrente que os Auditores Fiscais têm utilizado na aplicação do método PRL o custo da mercadoria adicionado das parcelas pagas a terceiros a título de frete, seguro e imposto de importação. Diz que, se tais valores são pagos a terceiros não vinculados, eles não devem ser incluídos na apuração dos preços de transferência. Alega que o valor do estoque envolve várias parcelas de custo, além do valor da mercadoria (FOB), como as parcelas de seguro, frete e imposto de importação, parcelas essas que, como já sustentou, não devem ser computadas para a apuração do preço praticado. Adita que, ainda que se considere o valor CIF acrescido do imposto de importação (II) para determinar o preço praticado, o valor considerado pela Fiscalização envolve parcelas referentes a outros custos, resultando em um preço praticado maior que o FOB e o próprio CIF + II, traduzindo, com isso, um ajuste não previsto em lei.

Relativamente aos valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação, releva, de início, reproduzir as disposições da Lei nº 9.430, de 1996, acerca da matéria, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Com efeito, temos (*verbis*):

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

[...]

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

Antes de adentrar à questão propriamente dita, destaco que o disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, há muito disciplina a apropriação de custos na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas submetidas ao lucro real.

Nessa linha, assim dispõe o artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

[...]

O referido dispositivo constitui, inclusive, matriz legal dos artigos 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Penso que não exista dúvida de que a disposição contida na Lei nº 9.430, de 1996, efetivamente diz respeito ao custo contábil.

Entendo, também, que a norma em comento tinha aplicação genérica, isto é, não dizia respeito a um determinado método de determinação de preço parâmetro, mas, sim, à determinação do custo em qualquer dos métodos preconizados no artigo em que se encontra inserida.

A meu ver, quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito à possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender.

Observe-se que a regra é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação.

Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 243, de 2002, tratando do que denominou de normas comuns aos custos na importação, esclareceu que, verbis:

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

[...]

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

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

Os artigos 12, 8º e 13, acima referenciados, tratam do PRL, PIC e CPL, respectivamente.

No caso do método do Preço de Revenda menos Lucro, penso que, ausente a comprovação de que na determinação dos preços de revenda não se encontram agregados os valores correspondentes ao frete, ao seguro e ao tributos devidos na importação, descabe falar em exclusão dos referidos valores. A inclusão ou não de tais montantes, à evidência, associa-se às condições de comparabilidade, isto é, comprovasse a Recorrente que na determinação dos seus preços de revenda não fez repercutir os dispêndios em comento, ganharia plausibilidade a

sua argumentação, porém, na inexistência de tal comprovação, a suposição decorre do que é tecnicamente correto, qual seja, a de que nos preços de revenda praticados encontram-se incluídos os gastos incorridos na importação do produto.

Apreciando idêntica matéria, o Ilustre Conselheiro Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, nos autos do processo administrativo nº 16327.000966/2002-74 (acórdão nº 105-17.077), assinalou:

A questão gira em torno da imperiosidade, ou não, da consideração dos custos de transporte e seguro e do imposto de importação na composição do preço parâmetro. Isso porque a Recorrente entende que "sendo o frete e o seguro pagos a terceiros e o II ao Erário Federal, trata-se de encargos não manipuláveis pela importadora e a empresa vinculada no exterior e que, portanto, não devem ser levadas em consideração na comparação entre o preço dos produtos praticados entre estas e aqueles considerados aceitáveis pelo mercado" (fls. 1188).

Por outro lado, "a Fiscalização, conforme impõe o par. 4º do art. 4º da IN SRF nº 32/01, trabalhou com o Custo de Importação CIF, ou seja, o valor do frete e do seguro, suportado pelo importador, foi incluído no cálculo.

Vejamos o que dispõe o § 6º do referido art. 18 da Lei nº 9.430/96:

...

Como bem pontuou a decisão recorrida "examinando-se o dispositivo no contexto dos objetivos pretendidos pela legislação de preços de transferência, observa-se que os valores do frete, do seguro internacional e do imposto de importação certamente não poderiam deixar de ser considerados na busca pelo preço parâmetro, pois, apesar de normalmente não constituírem encargos devidos à empresa vinculada no exterior, esses valores são agregados ao custo de importação e compõem o preço pelo qual a mercadoria importada ficou efetivamente disponível para o importador no Brasil".

De outra forma, não é razoável supor que o preço utilizado possa ser contraposto ao preço parâmetro utilizando-se critérios diversos na composição do custo em um e noutro caso.

Não pode, assim, referidas parcelas serem excluídas da composição do custo a ser considerado na importação. E não se está falando, aqui, de aplicação retroativa da IN nº. 32/01. Isso porque a disposição constante da IN nº. 38/97 de que os valores de transporte e seguro poderão integrar o custo de bens adquiridos do exterior não pode fugir à própria disposição da lei que é tomada como seu fundamento, sendo lida nos termos do disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº. 9.430/96. Não consiste, assim, a reclamada disposição da IN/97, em mera faculdade do Contribuinte, mas senão um dever de, na composição do custo de importação, adicionar os valores referentes ao frete e seguro.

O mesmo se diga com relação aos II, que somente tratará bases corretas de comparação se for considerado no custo de ambos os valores apurados.

A Recorrente fala ainda em cômputo, por parte da Fiscalização, de parcelas referentes a outros custos, porém, não indica que valores seriam esses que integrariam essas parcelas, inviabilizando, assim, a apreciação do argumento.

Sou, pois, pelo não acolhimento das razões recursais tratadas no presente item.

PRL 60%

Alega a Recorrente que a exigência fiscal também decorre de manifesto equívoco de interpretação por parte da autoridade lançadora do disposto na Lei nº 9.430/96. Afirma que os preceitos fixados pela referida Lei foram rigorosamente observados por ela. Alega que, comparando os cálculos por ela efetuados com os apresentados pela autoridade fiscal, constata-se que a diferença reside na apuração da margem de lucro. Sustenta que o procedimento de determinar a proporção do insumo importado no preço de venda do produto acabado e sobre este valor aplicar a margem de lucro de 60% está flagrantemente em desacordo com a literalidade da Lei nº 9.430/96. Diz que a IN/SRF nº 243/2002 jamais poderia instituir forma de cálculo contrária à previsão legal. Argumenta que a fórmula de cálculo estabelecida pelas Instruções Normativas SRF nº 113/00 e 32/01, que antecederam a IN SRF nº 243/2002, reproduz o que está determinado na Lei nº 9.430/96 e que foi essa a forma de cálculo por ela adotada.

Penso, primeiramente, que a requisição de invalidade do lançamento formalizada pela Recorrente vem acompanhada de afirmação digna de reparo, vez 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, sejam as porventura referenciadas pela 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 citado art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A análise do presente item deve ser direcionada no sentido de se aferir 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, neste item, em que pese a variação de argumentos, a linha de defesa da Recorrente tem por premissa a invalidade do referido ato normativo.

Aqui, é importante ressaltar, não existe questionamento relacionado aos cálculos, em si, efetuados pela autoridade fiscal.

Ponto que, no que tange à legalidade IN 243, já tive a oportunidade de me pronunciar nos autos do processo administrativo nº 16643.000266/2010-15, razão pela qual, adiante, promovidas as devidas adaptações aos questionamentos veiculados por meio da peça recursal, repisarei argumentos ali expendidos.

Retornando à questão da “fórmula”, reitero que, a meu ver, não estamos diante de instituição, por meio de Instrução Normativa, de fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60% diversa da estabelecida pelo art.18 da Lei nº 9.430/1996, vez que, como já dito, a lei não estabeleceu “fórmula” no sentido empregado pela ora Recorrente,

isto é, não exprimiu por meio de símbolos os elementos que compunham o chamado preço parâmetro.

Vejam, 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:

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;

...

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.

Para fins de solução da controvérsia, 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:

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 sugerido pelas Instruções Normativas anteriores à edição da IN 243, na interpretação que tem sido emprestada em variadas teses de defesa, seria 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:*

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;

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

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no “caput” do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.”¹

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item I 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;

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência.*

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 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 trazida pela IN 243, 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.

A proporcionalização em comento produz a exclusão *in totum* do valor agregado, permitindo, assim, a explicitação mais adequada do preço parâmetro.

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.

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.

Nesse particular (conformidade com o texto da lei), reitero 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.

Sou, assim, pela procedência do ajuste promovido pela Fiscalização.

REVOGAÇÃO DA IN/SRF Nº 243/2002

Explicitando a revogação da IN SRF nº 243/2002 pela IN RFB nº 1.312/2012, argumenta a Recorrente que, quando a Receita Federal editou a primeira para revogar a IN/SRF nº 32/2001, expressamente convalidou os atos praticados. Diz que, por outro lado, ao dispor sobre a revogação da IN SRF nº 243/2002, a IN RFB nº 1.312/2012 deixou de ratificar os atos já praticados com base naquele ato administrativo. Sustenta que isso ocorreu em razão da ilegalidade e da incompatibilidade, com a Lei nº 9.430/96, dos atos praticados com base na citada IN SRF nº 243/2002. Conclui argumentando que *"inexiste outra conclusão, senão pela inaplicabilidade das disposições contidas na IN SRF nº 243/2002, independente das alegações quanto à sua ilegalidade e inconstitucionalidade, vez que a própria Administração Pública Federal já sepultou toda essa controvérsia jurídica ao terminar a vigência e a eficácia do referido dispositivo"*.

Equivoca-se a Recorrente.

Como é cediço, os atos normativos tributários constituem norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos exatos termos do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional.

Referidos atos, quando complementares à lei, cuidam de explicitar os seus comandos objetivando a sua correta aplicação.

Diante desse contexto, resta evidente que, revogada parcial ou totalmente a lei da qual o ato normativo emergiu, deve-se, de igual forma, revogá-lo parcial ou totalmente, sob pena de manter-se vigente complementação de norma legal inexistente.

No caso sob exame, temos que a IN/SRF nº 243/2002, naquilo que aqui importa registrar, foi editada para complementar disposições relativas aos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; do art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; e dos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, disposições essas relacionadas aos PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

A IN/SRF nº 32/2001 também tinha por referência as disposições dos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430/96 e do art. 2º da Lei nº 9.959/2000, cabendo ressaltar que as alterações introduzidas pela Lei nº 10.451/2002 foram ínfimas.

Portanto, do ponto de vista dos atos legais que serviram de suporte para as suas edições, tanto a IN/SRF nº 243/2002 como a IN/SRF nº 32/2001, tiveram por fundamento as normas legais estampadas nos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 2º da Lei nº 9.959/2000, o que permite concluir que, no caso, a Receita Federal pretendeu emprestar nova interpretação a essas mesmas regras, não olvidando, contudo, de manter a força normativa do ato anteriormente editado, de modo a ratificar eventuais procedimentos adotados sob o manto do ato que revogara.

A circunstância que levou à edição da IN/RFB nº 1312/2012 é absolutamente diversa.

À evidência, as regras tributárias complementadas pela IN/SRF nº 243/2002 e pela IN/RFB nº 1312/2012 são significativamente distintas, haja vista as profundas alterações promovidas pela Lei nº 12.715/2012 nas normas atinentes aos denominados PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Em tal circunstância, revelar-se-ia absolutamente impróprio falar-se em manutenção de força normativa, eis que não se está diante de uma nova interpretação de disposições legais de idêntico teor. A expressão só se justifica na situação em que essa nova interpretação é direcionada para a mesma norma legal e, diante do caráter interpretativo dos atos normativos expedidos pela Administração Tributária. Neste caso, o objetivo é evitar que o contribuinte que adotou procedimentos com suporte na interpretação revogada, seja obrigado a revê-los em virtude da nova interpretação.

Assim, com lastro nas razões antes expostas, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

Processo nº 16643.720014/2014-21
Acórdão n.º **1301-001.984**

S1-C3T1
Fl. 1.034

CÓPIA