



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

**Processo n°** 10283.720273/2008-64  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-000.971 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2013  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** SANYO DA AMAZÔNIA SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003

**CALCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.**

A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF n° 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Marcos Antonio Pires. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno.

Carlos Alberto Donassolo – Presidente Substituto

*(assinado digitalmente)*

Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Marcos Antonio Pires, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

## Relatório

Sanyo da Amazônia S. A. (04.398.913/0001-69), teve contra si lavrado Auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no valor de R\$ 10.123.369,68, relativo ao ano-calendário de 2003, com redução da base de cálculo negativa no mesmo montante. Nos termos da fiscalização, a contribuinte não adicionou, na apuração da CSLL, as diferenças entre o preço parâmetro de importações e o preço praticado nas aquisições de bens feitas pela empresa junto a empresa vinculada, localizada no exterior, contrariando, assim, o artigo 2º e §§ da Lei nº 7689/88, artigo 1º, parágrafo único da Lei nº 9316/96, artigo 28 da Lei nº 9.430/1996 e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.

Como consta do Auto de Infração, fls. 4, durante o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal solicitou que a empresa informasse o método utilizado para determinação do preço de transferência. Em resposta, a empresa informou que o método adotado para a determinação do preço de transferência do bem denominado CÉLULA ACUMULADORA RECARREGÁVEL foi o método CPL (custo de produção mais lucro).

Todavia, como não foi apresentada a documentação utilizada pela empresa como suporte para a determinação do preço praticado nas importações do bem denominado CÉLULA ACUMULADORA RECARREGÁVEL, nem as memórias de cálculo relativas à apuração do preço parâmetro das importações daquele bem, a Fiscalização procedeu à comparação entre o preço praticado nas importações e o preço parâmetro calculado com base no método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL). Apurando custos excedentes, portanto, não dedutíveis.

Intimada dos autos de infração, a contribuinte apresentou Impugnação, cujas alegações trazidas transcrevo do Acórdão da DRJ por bem ilustrá-las.

### *“Dos fatos*

*1. Apresentou toda a documentação solicitada pela fiscalização, salvo a que trata do custo do vendedor, por se tratar de documentos confidenciais e segredos de indústria, não disponibilizados para a empresa brasileira. Todavia, apresentou Declaração, fornecida pela empresa no exterior, que indicava as margens de lucro utilizadas nas vendas dos insumos;*

### *Da escolha do método pela fiscalização*

*2. Em sintonia com o disposto no art. 18 e §4º, da Lei nº 9430/1996, o Auditor-Fiscal, ao recusar o método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, utilizado pela recorrente, devia apurar o Preço de Transferência pelos métodos Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Preços Independentes Comparados — PIC, e utilizar o mais favorável ao contribuinte. Nesse sentido o Acórdão nº 103-22017 do 1º Conselho de Contribuintes;*

3. A discricionariedade dada pelo art. 40 da IN SRF nº 243/2002 para aplicar um dos métodos de cálculo do preço de transferência, em caso de ausência de convicção da lisura do método empregado pelo contribuinte, contraria o critério estabelecido na Lei nº 9.450/1996;

4. O ato administrativo do lançamento é vinculado, na forma do art 142 do CTN. Dessa forma, a Autoridade Fiscal não poderia agir com discricionariedade quando a lei determina a utilização do método mais benéfico ao contribuinte;

*Da alegação da falta de documentação*

5. A fiscalização fundamentou a recusa do método utilizado pela recorrente na falta de apresentação da "...documentação utilizada pela empresa como suporte para a determinação do preço praticado nas importações do bem denominado CÉLULA ACUMULADORA RECARREGÁVEL...", bem como das "...memórias de cálculo relativas à apuração do preço parâmetro das importações daquele bem...". Todavia exigência é confusa, pois pode se referir aos documentos de importação da impugnante (importadora) ou aos documentos da empresa vinculada no exterior (exportadora);

6. A Autoridade-Fiscal sinalizou verbalmente que a exigência se referia à vinculada no exterior. Contudo, face ao imenso volume de documentos a ser traduzido e por se tratar de segredos de indústria e documentos confidenciais, a solicitação não pode ser atendida. Razão porque foi entregue uma Declaração de data anterior, devidamente traduzida por tradutor juramentado, com a indicação da margem de lucro praticada para o produto (fl. 353);

7. Se, por outro lado, a documentação se referir à importadora, aquela foi plenamente atendida pela documentação outrora apresentada. Pelo que entrega novamente os documentos de fls. 354-359 para reavaliação;

*Da ilegalidade da IN SRF 243/2002*

8. A IN SRF nº 243/2002, utilizada pela Autoridade-Fiscal para encontrar o preço parâmetro, alterou indevidamente e a desfavor do contribuinte a base de cálculo do preço parâmetro, obrigando a oferecer a tributação parcela do custo que seria dedutível na forma da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/2000, que rege a matéria. Como as Leis devem prevalecer sobre as Instrução Normativa, em atenção ao princípio da legalidade, o lançamento deve ser considerado nulo."

Em resumo, primeiramente, informa que toda a documentação requisitada foi apresentada, inclusive documentos que estavam em idioma estrangeiro e necessitavam de tradução. Houve documentos que não poderiam ser entregues por serem confidenciais ou de segredo industrial. Em seu lugar, trouxe Declaração, fls 306, "fornecida em 2004 pela empresa no exterior, sobre as margens de lucro aplicadas nos produtos importados, devidamente

*traduzida por tradutor juramentado na ocasião, que indicava as margens de lucro utilizadas nas vendas dos insumos importados, para o ano de 2.003 (Doc. 08)."*

Em seguida, dispõe sobre a escolha do método PRL - Preço de Revenda menos Lucro pela fiscalização, indica que o artigo 18, §4º da Lei 9430/95, possibilita à contribuinte – importadora, no caso de importação de insumos de empresas vinculadas o método que lhe for mais conveniente, ou seja, aquele que lhe oferecer o maior parâmetro para a dedução como custo dos bens que produz com o insumo importado.

Aponta doutrina de Luis Eduardo Schoueri, in "Preços de Transferência", Editora Dialética — 2ª edição, às fls. 100/101, que *"há a possibilidade de o contribuinte utilizar-se do direito à escolha do método a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na sua impugnação. Assim, o contribuinte sempre pode fazer uso do método que lhe for mais conveniente, independentemente do momento, seja na entrega da declaração ou até mesmo na impugnação"*.

Ainda citando o ilustre jurista, em fl 99 da mesma obra citada , o erro na indicação do método *"não afasta o mandamento de que se escolha o mais benéfico ao contribuinte. Inverte, neste caso, o dever de prova, cabendo à autoridade fiscal sustentar a razão da aplicação de determinado método."*

.....

*"Assim, para que se aceite cálculo efetuado pelas autoridades fiscais, deverá ser ele acompanhado (i) de outros cálculos, demonstrando que o emprego de outros métodos traria resultado mais gravoso ao contribuinte; ou, alternativamente, (ii) de demonstração cabal de que outros métodos não se aplicam à hipótese em exame."*

Conclui, assim, a Impugnante que *"Se por um lado, cabe ao contribuinte a escolha do método que bem entender, desde que não haja proibição legal, como é o caso, para o fiscal, diferentemente, há uma relação de subordinação perante a lei, ou seja, ele só pode fazer o que a Lei expressamente determinar. indicativo de que referida escolha pode se dar em qualquer momento posterior à declaração, ainda que na Impugnação."*

Invoca neste ponto, o respeito ao Princípio da Legalidade. Traz jurisprudência sobre o assunto, o Processo nº16327.003124/2002.74, Acórdão nº 103-22.017, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

*"IRPJ. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. A obrigação de dedutibilidade do maior valor apurado impõe ao Fisco, não só a utilização do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito. MÉTODO PIC. A correta aplicação deste método exige que os preços independentes de comparação tenham sido praticados no período de apuração da base de cálculo do imposto. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. No que couber, aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal."*

Continuando, diz que, em face da recusa do Agente Fiscal na utilização do Método CPL - Custo de Produção Mais Lucro, escolhido pela contribuinte e a escolha pelo agente do Método PRL- Preço de Revenda Menos Lucro de 60% (conforme Instrução Normativa do SRF nº 243/2002), era obrigação dessa autoridade lançadora comparar com outro método com previsão na Lei nº 9430/96, que seria o Método dos Preços Independentes Comparados PIC, só então escolhendo o que fosse mais favorável ao contribuinte. Logo,

havendo erro na indicação do método, não se afasta a escolha do método mais benéfico à contribuinte, havendo inversão da prova – onde se tem a responsabilidade da autoridade fiscal em provar o motivo que a levou à alteração do método. Assim, frisa que, em preliminar, argúi que a autoridade lançadora deveria ter feito a comparação com outros métodos previstos em lei, uma vez que recusou o indicado pela contribuinte. Com isso, obrigatória é a comparação entre os métodos, o que não foi levado à cabo pelo agente fiscal, não se discutindo aqui fórmula trazida pela Lei nº 9959/00. Ainda, indica que o artigo 40 da Instrução Normativa do SRF nº 243/2002, exige que a contribuinte indique aos agentes de fiscalização o método e os respectivos documentos adotados, com memórias de cálculo do preço parâmetro.

Ao final, diz que, fls 312:

*“11.18 - A não comparação pela fiscalização, do lançamento efetuado com outros métodos, caracteriza desobediência à Lei pela Administração Pública, já que desprezou o nela disposto, no que tange à utilização do maior valor apurado, para o preço parâmetro, tomando viciado e mesmo imprestável, o lançamento, ficando, portanto, caracterizada a sua nulidade de pleno direito.”*

Continuando, o fiscal considerou que a documentação entregue foi insuficiente e a não comparação com outros métodos é afronta a dispositivo de lei praticado pela administração pública. Para a contribuinte, a alegação do fisco é confusa, pois a documentação requisitada pode tanto se referir aos documentos de importação dela mesma, tanto quanto aos documentos relativos à empresa japonesa vinculada, produtora dos insumos. Se requerida a documentação da empresa japonesa, há impossibilidade prática de se traduzir e notarizar tamanho volume de documentos e, também, trata-se de segredos de indústria e documentos confidenciais, que não são disponibilizados para a empresa brasileira, motivo pelo qual foi entregue a "Declaração" com data de 2004, devidamente traduzida por Tradutor Juramentado, com a indicação das margens de lucro praticadas para os produtos em questão, no ano de 2003.

*“Portanto, a prevalecer o entendimento de que a documentação referida no texto fiscal é aquela pertencente à Impugnante, com a memória de cálculo oferecida, poderia o Sr. Fiscal conferir a lisura da aplicação do Método CPL, por ela indicado, o que não foi feito, levando-o a utilizar o Método PRL, de acordo com a IN SRF 243/2002, de maneira totalmente indevida, conforme foi sustentado no item anterior.”*

No mérito, inicia sua argumentação invocando a ilegalidade da Instrução Normativa do SRF nº 243/2002. Informa que a função de tal Instrução Normativa seria tão somente regulamentar as disposições das Leis nº 9430/96 e nº 9959/00, mas que esta tem ultrapassado seu dever regulamentar, inclusive proibindo a utilização de hipóteses legalmente previstas e alterando indevidamente a base para o cálculo do preço parâmetro.

Em sua Impugnação ainda explica que, fls 116, a “IN 243/2002 alterou significativamente e desfavoravelmente para os contribuintes, a base de cálculo do preço parâmetro, obrigando-os a oferecerem à tributação, uma parcela do custo que seria dedutível, caso fosse seguida a sistemática da Lei que rege a matéria.

*IV, I-10 - Pela IN 243/2002, no cálculo da margem de lucro, o contribuinte deve utilizar o percentual de 60%, apenas, sobre a*

*parcela do preço líquido de venda do produto, referente à participação dos bens importados. Com isso, obtém-se um resultado menor para o preço parâmetro, do que o determinado pela Lei 9.959/00. A lei, entretanto, é clara ao prescrever a fórmula da margem de lucro: determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto, diminuído do valor agregado no País, obtendo-se um valor maior do que aquele que se obteve pelo critério da IN 243/2002, flagrantemente ilegal.”*

Cita, como exemplo o ocorrido com a Instrução Normativa do SRF nº 38 de 1997, a qual determinava a vedação da utilização do Método PRL, que teve sua utilização afastada pela jurisprudência administrativa para as importações de bens que sofressem algum tipo de modificação no País, antes da sua revenda, o que levou ao cancelamento de todos os autos de infração com o entendimento de que a referida IN extrapolou os limites legais, impondo restrições onde a Lei nº 9430/96 não o fez. Aponta as decisões ocorridas no Primeiro Conselho de Contribuintes, nos Processos nºs 16.327.000.796/2002-28 (Acórdão 101-94.628); Processo nº 16.327.004322-55 (Acórdão 101-94.859); Processo nº 16.327.001174/2004-89 (Acórdão 107-08725); Processo nº 16.327.003870/2002-68 (Acórdão 101-94.624).

Explica que, não obstante tal entendimento, houve a publicação da IN 243/2002, sem que houvesse qualquer modificação na Lei nº 9430/96, que indevidamente alterou o cálculo do preço parâmetro em prejuízo aos contribuintes, tributando parcela de custo antes dedutível conforme a previsão legal. Assim, seguir as disposições da IN SRF 243/2002, é clara ofensa ao Princípio da Legalidade, já que esta extrapola seu dever regulamentar, ampliando a base de cálculo do IRPJ devendo ser considerados os parâmetros legais no caso, tal qual foi o destino da IN 38/1997.

Diz que a Lei 9.959/2000, na alteração que fez do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 em relação ao Método PRL, introduz a margem de lucro de 60% (sessenta por cento) com a seguinte sistemática, *in verbis*:

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

*(..)*

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

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

*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;*

Continuando, conclui-se, portanto, numa interpretação literal, que a utilização do Método PRL, com margem de 60%, deverá seguir a seguinte fórmula:

$$PP = PLV - (60\% (PLV-VA))$$

Onde:

PP = Preço parâmetro;

PLV = Preço líquido de venda;

VA = Valor agregado

A autoridade lançadora, por sua vez, fls 08 e seguintes, entendeu que:

Preço Parâmetro = Margem de lucro calculada para a participação do insumo importado no preço líquido de venda - Participação do Insumo Importado no Preço Líquido de Venda.

Onde:

- Margem de lucro calculada para a participação do insumo importado no preço líquido de venda = Preço Líquido de Venda x Participação do Insumo Importado no Custo x 60%

- Participação do Insumo Importado no Preço Líquido de Venda = Preço Líquido de Venda x Participação do Insumo Importado no Custo

Sendo que o Preço Parâmetro seria comparado ao Custo Unitário do Insumo Importado, que é igual a Custo Unitário do Produto x Participação do Insumo Importado no Custo.

Por fim, comprova, através de planilhas de cálculos, utilizando-se dos mesmos valores utilizados pela autoridade lançadora no lançamento, que, se respeitadas as determinações da Lei nº 9430/96 e Lei nº 9959/00, não haveria ajuste tal qual os cálculos feitos pelo Método CPL (fls 358/359).

A 1ª Turma da DRJ/BEL julgou procedente o lançamento no Acórdão nº 01-12.042.

Analisando as preliminares, inicialmente indica que deve ser admitido por atender aos pressupostos. Em seguida, diz que os julgados administrativos trazidos pela contribuinte são inúteis à apreciação pela administração, porque não possuem eficácia normativa e não constituem normas complementares de direito tributário, motivo pelo qual suas decisões não podem ser estendidas genericamente a outros casos, conforme disposições do artigo 100 do CTN e do Parecer Normativo CST n. 390/371, o que não vincula o entendimento da autoridade julgadora às decisões trazidas aos autos.

Em seguida, analisa a ilegalidade dos atos normativos infralegais. No seu entender, nos termos do artigo 116, III, da Lei nº 8.112/1990, a autoridade administrativa está totalmente vinculada a lei e seus regulamentos, não lhe sendo facultado apreciar questões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas invocadas pelo sujeito passivo.

Ainda, pelo o artigo 7º da Portaria MF nº 58/2006, tem-se que a autoridade julgadora de Primeira Instância deve observar o conteúdo das disposições legais e o entendimento da Receita Federal em atos tributários. Logo, não possui competência para apreciar a aludida ilegalidade das instruções normativas trazidas.

No mérito, em relação à escolha do método de cálculo do preço de transferência, aponta que a matéria é regulada pelo artigo 18 da Lei nº 9430/96. Para afastar as alegações da contribuinte de que o fisco não teria utilizado o método mais benéfico, nos termos do §4º do mesmo dispositivo legal, informa que esta obrigatoriedade só é possível quando a contribuinte apurou por mais de um método o preço de transferência na importação (artigo 18, §4º, primeira parte). Continuando, explica que não há nos autos elementos que afirmem referido procedimento por parte da contribuinte, pois (fls 364) *“ao ser indagado, durante o procedimento fiscal, sobre qual método utilizou para determinar o preço de transferência do bem CÉLULA CUMULADORA RECARREGÁVEL a recorrente indicou apenas o método Custo de Produção mais Lucro (fls. 22-25)”*.

Indica que é legítima a escolha pela fiscalização de outro método de cálculo para o preço de transferência, com base no artigo 40, parágrafo único da Instrução Normativa do SRF nº 243/02, nas hipóteses em que há a utilização de somente um método, somado a ausência de documentação que permita a formação de convicção da autoridade quanto ao preço de transferência utilizado.

Dessa forma, não há de se falar em ilegalidade praticada pelo agente.

Em relação à falta de documentação apresentada, indica que a documentação trazida aos autos é insuficiente, nos termos do artigo 13 da IN 243/2002. Para o fisco, o documento necessário era um que comprovasse os custos de produção no exterior e que a aludida declaração, nos termos da norma descrita, não se presta a tal comprovação, que resulta em argumento suficiente para não acreditar na lisura do preço de transferência praticado pela contribuinte.

Analisando a questão da inaplicabilidade da IN SRF n. 243/2002, indica que as instruções normativas são atos normativos expedidos pelas autoridades e são complemento de leis, tratados, convenções internacionais e decretos, para regulamentar ou implementar o previsto nestas espécies normativas. Gozam de presunção de legalidade e sua observância é obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que o expediu.

Portanto, não poderia a Autoridade fiscal deixar de aplicar as orientações contidas na citada IN, por sua observância obrigatória e presunção de legalidade frente à lei regulamentada e que aludida presunção não pode ser oponível nem à autoridade lançadora nem à autoridade julgadora de primeira instancia.

A contribuinte foi intimada em 27 de outubro de 2008, apresentando Recurso Voluntário em 25 de novembro do mesmo ano onde reitera os argumentos trazidos em sua inicial, apenas explicitando alguns deles.

Em apertada síntese, indica, inicialmente, que sua intenção ao colacionar os julgados na Impugnação, não visava a aplicação *erga omnes* dessas decisões ou que tivessem eficácia normativa, mas apenas considerou que quando um órgão, como o Conselho de Contribuintes, por ser instância máxima administrativa, toma posição, por reiterados julgados, de que a autoridade administrativa não pode alterar a lei, proibindo utilização de disposição legal (como na hipótese), tem-se a conformação jurídica de tal entendimento, que deveria nortear a primeira instância julgadora.

Em relação à impossibilidade da instância de julgamento administrativa não poder analisar a ilegalidade de determinados dispositivos (a IN 243/2002, no caso), invoca a previsão contida no artigo 116, inciso IV, da Lei 8112/1990, que impõe ao funcionário acatar ordens, exceto quando manifestamente ilegais. Indica que o agente, ao não analisar os argumentos trazidos em sede de Impugnação, afasta-se de sua função de julgador, tornando-se mero agente de Administração Fazendária. Assim sendo, entende que, ao não julgar os argumentos ou justificá-los, acaba por admitir os argumentos postos na Impugnação rejeitada. Aponta que ao tomar tal postura, tem-se afronta ao Princípio da Economia Processual, eis que, para a contribuinte, inicia-se caminho tortuoso em busca de uma efetiva decisão.

Analisando o mérito da questão, indica que a análise efetuada pela DRJ é falha e forçada, eis que interpretação do voto em relação ao dispositivo que rege a matéria, artigo 18, §4º, da Lei 9430/96, não reflete a intenção do legislador, eis que o comando da obrigatoriedade é dirigido à autoridade administrativa responsável pela fiscalização e não à contribuinte.

Indica que a fórmula de cálculo trazida com a IN 243/2002, arrecada mais que o devido, motivo pelo qual deve ser adotado o modelo trazido pela contribuinte.

Assim, requer o provimento do recurso voluntário, com o conseqüente cancelamento do auto de infração.

Posterior ao oferecimento dos Recursos Voluntários, fora requerido pela contribuinte o pensamento dos processos relativos ao IRPJ e CSLL.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, importante destacar que o Processo de nº 10283.720272/2008-10 e o aqui sob análise estão sendo julgados em conjunto por versarem sobre a mesma questão jurídica, nos termos do artigo 58, parágrafo 8º, do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, a saber:

*“§ 8º Os processos que versem sobre a mesma questão jurídica poderão ser julgados conjuntamente quanto à matéria de que se trata, sem prejuízo do exame e julgamento das matérias e aspectos peculiares.”*

A discussão aqui se reporta à Auto de Infração exigindo IRPJ, relativo ao ano-calendário de 2003, tendo em vista a constatação de não adição de ajustes de preços de transferência. A recorrente apurou o preço de transferência através do Método CPL, todavia, a autoridade lançadora entendeu que a documentação não era suficiente para a aplicação desse método e aplicou o Método de Preço de Revenda menos Lucro 60% (“PRL 60”), tendo como fundamento o artigo 241 do RIR/99, transcrição do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9430, de

1996, que foi alterado pela Lei nº 9.959/2000, com a orientação prevista na Instrução Normativa do SRF nº 243/2002. Na apuração do preço de transferência com base no Método PRL-60, a autoridade lançadora apurou um valor que deveria ser adicionado na determinação do lucro real ou prejuízo fiscal e, por decorrência, da base de cálculo da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O lançamento relativo ao IRPJ consta do Processo de nº 10283.720272/2008-10, o qual foi objeto do pedido de apensamento a este Processo. Esse Processo de nº 10283.720272/2008-10 teve como fundamento o artigo 241 do RIR/99.

A recorrente tanto em sua Impugnação como em seu Recurso Voluntário esclarece que apresentou toda a documentação solicitada pela autoridade fiscal, inclusive Declaração fornecida pela empresa vinculada, estabelecida no exterior, indicando suas margens de lucro nas vendas dos insumos. Argúi que a autoridade lançadora ao recusar o Método CPF por ela utilizado deveria apurar o preço de transferência pelos Métodos PRL e PIC. Ainda, diz que a discricionariedade dada pelo artigo 40 da IN 243/2002 contraria critério estabelecido na Lei nº 9450/1996 e, por ser o lançamento um ato administrativo vinculado, consoante artigo 142 do CTN, a autoridade lançadora não poderia agir com discricionariedade sem embasamento legal. Por fim, a recorrente contesta que o cálculo do preço parâmetro PRL-60 foi feito com base na sistemática de cálculo estabelecida pelo artigo 12, da IN SRF nº 243, de 2002, reduzindo o prejuízo fiscal apurado pela recorrente, então.

Alega a recorrente que a IN 243/2002 alterou em dissonância com a Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 9.959/2000, que rege a matéria. Com base no Princípio da Legalidade, a Lei deve prevalecer sobre a Instrução Normativa, assim, o lançamento deve ser considerado nulo.

A DRJ manteve os lançamentos, sob o fundamento de que a autoridade lançadora atuou com fundamento em atos emitidos pela administração a que está sujeita e também que não cabe às autoridades julgadoras administrativas o exame da ilegalidade e inconstitucionalidade dos atos normativos infra-legais regularmente editados.

A recorrente traz alegações em sede de preliminares relativo à escolha do método pela fiscalização e à falta de documentação arguida pela autoridade lançadora. Todavia, a discussão do mérito abarcará as discussões das preliminares levantadas, portanto, passo a analisá-la.

#### *Método de cálculo PRL-60%: Leis nº 9430/1996 e nº 9959/00 versus IN 243/2002*

O Método PRL foi introduzido pela Lei nº 9430/1996, em seu artigo 18, II, foi alterado pela Lei nº 9959/2000. Com isso, a partir de 2000, temos um sistema de controle de preços de transferência com métodos simplificados, que utilizam margens de lucro predefinidas, para fins de determinação do cálculo tanto do IRPJ como da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O artigo 18, inciso II, da Lei nº 9430/1996 e Lei nº 9959/2000, fixou as seguintes margens de lucro:

- de 20% sobre o preço de revenda, caso o produto importado não sofra qualquer transformação/industrialização no país, simplificada como PRL-20; e,

- de 60% sobre o preço de revenda, na hipótese do produto importado ser aplicado como insumo na elaboração de outros produtos industrializados, simplificadamente, PRL-60.

A recorrente importa bens para aplicação na elaboração de outros produtos, tendo sido citado mais especificamente a Célula Acumuladora Recarregável de pessoa vinculada no exterior. Em assim sendo, estaria sujeita ao Método PRL-60 (produtos adquiridos e aplicados na produção) para fins de apuração dos ajustes a serem feitos ao cálculo do lucro real/prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL.

A autoridade fiscal aplicou o Método PRL-60 por entender que o Método CPL utilizado pela recorrente não possuía os documentos suportes necessários para utilização. Todavia, aplicou-o à luz da orientação contida na IN 243/2002, a qual, conclui-se, não está em conformidade com a legislação aplicável.

No nosso entender, a Instrução Normativa nº 243/2002 extrapolou sim os limites colocados pelo legislador ordinário e essas alterações não podem ser recepcionadas. Como comparou a recorrente, a IN 243/2002, inovou ao incluir, para o cálculo do preço parâmetro, a variável relativa ao "percentual de participação do custo do bem importado no custo do produto final" (custo importado/custo total), como segue:

*“§ 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.” (grifamos)*

O artigo 18, II, da Lei nº 9430/1996 e Lei nº 9959/2000, ao dispor sobre a apuração do preço parâmetro não trata do percentual de participação do custo do bem importado no custo do produto final. A Lei retomada prevê que a margem de 60% deveria incidir sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País. A IN do SRF 243/2001, por seu turno, prevê que a margem de 60% deveria incidir sobre a “parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direito importados”. Nesses termos, o artigo 12 da IN do SRF 243/2001, ao alterar as variáveis na fórmula de cálculo do preço parâmetro resulta em preço parâmetro discrepante do previsto no texto legal e, no caso sob análise, ajuste mais gravoso à contribuinte.

Ademais, é importante informar que a Instrução Normativa do SRF nº 32, de 30 de março de 2001, que foi revogada pela IN do SRF nº 243/2002, confirmava a orientação de fórmula matemática contida no artigo 18 retrocitado, a saber:

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

.....

*IV- de margem de lucro de:*

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

*§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:*

*I - preço líquido de venda, a média aritmética 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 - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País”.*

É possível verificar claramente que foi utilizada a sistemática contida na IN do SRF nº 243/2002 através do demonstrativo de cálculo do Auto de Infração (fls 07 e 08) quando compara esse (demonstrativo) com a planilha elaborada pela recorrente (fls 358/359). Verificando-se o cálculo que a recorrente elaborou para demonstrar que a aplicação do Método PRL-60, nos moldes da IN do SRF nº 32/2001 ou artigo 18, II, da Lei nº 9430/96 e alteração promovida pela Lei nº 9959/00, temos que o resultado, nesses termos, é muito próximo ao obtido pelo Método CPL, os quais não resultariam em ajuste ao cálculo do preço de transferência da recorrente.

O racional previsto na IN do SRF nº 243/2001 é que a venda de produto acabado é, na verdade, uma revenda de todos os custos do bem vendido ao tomar como base o

percentual entre o custo do bem importado e o custo total do bem. Ora, a lei não faz essa distinção, portanto, não é possível acatar essa alteração.

Nesse sentido, temos os Acórdãos nºs 1202-000.835, na sessão de 7 de agosto de 2012, que decorre de julgamento dessa mesma Turma com outra composição, e nº1302-00.915.

Em se verificando que a IN do SRF nº 243/2001 dispõe sobre o Método PRL-60 de forma diferente da Lei, seu fundamento, é mister trazermos à baila o Princípio da Legalidade. Como dispõe o artigo 150, I, da Constituição Federal, bem como o artigo 97 do Código Tributário Nacional, a exigência ou aumento de tributos, por parte da União, Estados ou Municípios, só pode ser feita através de lei. Como nos ensina Hely Lopes Meirelles, as instruções normativas “são ordens escritas e gerais a respeito do modo e forma de execução de determinado serviço público, expedidas pelo superior hierárquico com o escopo de orientar os subalternos no desempenho das atribuições que lhe estão afetas e assegurar a unidade de ação no organismo administrativo.” (in Direito Administrativo Brasileiro, 17ª Edição, Malheiros, página 167). Logo, as Instruções Normativas não tem força de lei e não podem criar ou restringir direitos dos contribuintes ou mesmo alterar o disposto em Lei como quis a IN do SRF nº 243/2001.

Em seu voto, o ilustre relator no Acórdãos nº 1202-000.835 assim explicou a extensão concedida pela Instrução Normativa do SRF nº 243/2002, a saber:

*“Com efeito, é por demais reconhecido que as normas regulamentares devem ficar adstritas ao texto da lei que visam esclarecer, sem inovar, mormente quando essas inovações trazem prejuízos aos contribuintes. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.*

*O artigo 150 da Constituição Federal estabelece, em seu inciso I, que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem previsão em lei. Tal mandamento delimita uma condição essencial no sentido de que, em matéria tributária, somente a lei pode criar ou mesmo aumentar um tributo. Para que seja criado ou mesmo aumentado um tributo, é imprescindível a sua previsão em lei, e mais, que esta se encontre inserida nos princípios constitucionais tributários.*

*O Código Tributário Nacional, em seu art. 97, incisos I a IV, reproduzindo a garantia constitucional da reserva de lei na instituição e majoração de tributos, estabelece a definição do fato gerador e da base de cálculo da obrigação principal entre os aspectos da tributação, os quais somente podem ser instituídos por meio de lei. A Instrução Normativa nº 243, de 2002, ao estabelecer variáveis de cálculo pelo método PRL-60, não previstas na Lei nº 9.430, de 1996, teve como consequência final a majoração indevida do IRPJ e da CSLL.*

*A esse respeito, cabe citar o entendimento do respeitado tributarista Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 31a ed., Sao Paulo, 2010, pgs.95/96) a respeito da função das normas complementares, entre elas*

*normativas expedidas pelo Poder Executivo:*

*"Diz-se que são complementares porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a completar. Não podem inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que regulamentam.*

*Como regras jurídicas de categoria inferior, as normas complementares evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos."*

*No presente caso, a IN SRF nº 243, de 2002, ao trazer inovações na forma do cálculo do preço parâmetro, criando variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorreu para a apuração de valores de custos que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pela fórmula da lei, devendo ser afastada a sua aplicação.*

*No meu entender, ficou claro que a regra para apuração do preço parâmetro, contida no §11 do art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, foi além do que se permite no âmbito dos atos regulamentares. Por isso, a exigência de diferenças de tributos e contribuições fundamentada nesse dispositivo normativo não pode prevalecer.*

*Aliás, o próprio Poder Judiciário manifestou o mesmo entendimento por ocasião do julgamento do recurso de apelação nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP, levado a efeito no TRF 3ª Região, cujo ementário do Acórdão 2208/2010, acima transcrito, foi no sentido de "garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL", conforme art. 18 da Lei nº 9430/1996, afastadas as alterações introduzidas pela IN 243/2002", o que só vem a reforçar a tese aqui exposta.*

*Já o acórdão recorrido não enfrenta essa questão, limitando-se a sustentar que não cabe à esfera administrativa apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.*

*De fato, os órgãos julgadores de primeira instância encontram-se vinculados aos atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, situação que não se aplica a este órgão julgador, o qual deve se deter em interpretar e aplicar corretamente o que está na lei e nos regulamentos. Ademais, não se está a declarar a total ilegalidade do ato normativo, que continua a existir e a ser aplicado, mas sim trata-se apenas de conformar a aplicação do caso concreto ao texto da lei, concluindo-se pela inaplicabilidade de determinado dispositivo previsto no ato normativo à hipótese em análise.*

.....

*A jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também era pacífica nesse sentido, conforme transcrição do seguinte ementário:*

**"IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS**

*LIGADAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL – De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados-PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL.”( Acórdão nº 10194628 do Processo 16327000796200228*

Por todo o exposto, concluo que a autoridade fiscal poderia ter feito o lançamento com base no Método PRL-60, mas seguindo a mesma sistemática prevista no artigo 18 da Lei nº 9430/1996 e Lei nº 9959/00 e, não, a prevista na IN do SRF nº 243/2002. Com isso, resta prejudicada a análise das preliminares aventadas pela recorrente e o voto é no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário considerando a ilegalidade do método de cálculo do PRL-60 consoante IN SRF nº 243, de 2002.

Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora