



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

Processo n° 10283.720642/2011-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.122 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente SSC DISPLAY LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

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.

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base em norma inconstitucional ou ilegal.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem ela aproveita.

ESCRITURAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando estiver apoiada em documentação hábil e idônea.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com sua defesa.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IMPRESTABILIDADE DA DOCUMENTAÇÃO SUPORTE. NOVA APURAÇÃO.

Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando qualquer dos métodos previstos na legislação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO. AJUSTES.

Os ajustes de preço de transferência na importação devem levar em consideração a análise individual das espécies dos bens, serviços e direitos importados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio *arm's length*.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO CARÁTER CONFISCATÓRIO INOCORRÊNCIA

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, quando restar caracterizada a falta de recolhimento de imposto, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à CSLL o que foi definido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e o pedido de perícia; e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES, DEMETRIUS NICHELE MACEI, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, PAULO MATEUS CICCONE e FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

Relatório

SSC DISPLAY LTDA recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ Belém/PA, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 004-013, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2006, com crédito total apurado no valor de R\$ 121.579.911,51, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 31/05/2011.

Também integra os Autos de Infração o Relatório de folhas 14-18.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Falta de adição ao lucro líquido da parcela de custos de bens importados que excede ao preço parâmetro de transferência.

Extraí-se ainda dos fatos narrados pela autoridade lançadora que:

1. O contribuinte foi intimado, em 01/11/2010, a apresentar os seus arquivos magnéticos e planilhas juntamente com as memórias de cálculos, nos ditames do Ato Declaratório Executivo nº 15/01 da Coordenadoria de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, e IN SRF nº 243/2002 c/c IN SRF nº 86/2001;
2. Considerando o não atendimento da intimação, o contribuinte foi intimado a preencher as planilhas eletrônicas, fornecidas pela Fiscalização, a fim de se obter os dados necessários para o prosseguimento do Trabalho Fiscal, conforme Termo de Intimação Fiscal de 24/02/2011;
3. Em resposta à intimação, o contribuinte forneceu uma mídia eletrônica (CD), não qual não indicou método de cálculo do preço de transferência adotado;
4. O contribuinte não escriturou nenhum ajuste de preço de transferência na DIPJ;
5. A DIPJ indicava a utilização dos métodos PIC e PRL 60% para o cálculo do preço parâmetro de transferência;
6. A partir da análise das planilhas apresentadas, foi verificado que o contribuinte não demonstrou os seus métodos de cálculo PIC e PRL 60, razão porque os ajustes do preço de transferência foram calculados a partir da sistemática do PRL 60;
7. Foram selecionados para recálculo do ajuste 13 tipos de insumos, que totalizavam 93,38% das importações. De onde se chegou a um ajuste

total de R\$ 162.328.924,41, que serviu de base para o Lançamento Tributário;

8. Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 75%.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 29/06/2011 (fls. 005 e 012) e apresentou sua impugnação em 28/07/2011 (fls. 116-237), na qual alegou em síntese que:

Do devido processo legal e do cerceamento do direito de defesa

1. Apresentou à fiscalização as planilhas de cálculo e a documentação de suporte para comprovar a idoneidade dos cálculos utilizados para apuração do preço de transferência;
2. Dessa forma, o lançamento é nulo por ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, vez que a autoridade lançadora deixou de relacionar no Auto Infração quais documentos lhe foram entregues, bem como o motivo de sua recusa;
3. Mesmo em caso de discordância do cálculo apresentado, a fiscalização deveria ter intimado o contribuinte a explicar o cálculo utilizado para chegar ao resultado escriturado na DIPJ;
4. Não teve ciência dos cálculos refeitos pela Autoridade Lançadora, nem teve a oportunidade de demonstrar que eles não servem ao caso em tela;

Do método mais favorável ao sujeito passivo

5. A Autoridade Lançadora têm o ônus de provar que o preço por ela calculado não está distorcido e de demonstrar que o método de cálculo por aquela praticado é mais favorável ao sujeito passivo, na forma do art. 18, §4º, da Lei nº 9.430/96;

Do erro no levantamento efetuado

6. A Autoridade Lançadora utilizou um levantamento por amostragem para calcular o preço parâmetro, o que contraria as disposições da Lei nº 9.430/96 que determinada que a apuração deve levar em conta todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração;

Do ônus da prova

7. A escrituração faz prova a favor do sujeito passivo. Assim, cumpriria a fiscalização comprovar a inveracidade dos fatos registrados na escrituração contábil da impugnante;
8. A Autoridade Lançadora se limitou a analisar apenas os dados parciais constantes das planilhas cujos modelos foram por ele mesmo oferecidos;
9. O fisco está impondo irregularmente à recorrente a obrigação de rever, em apenas 30 dias, todos os lançamentos contábeis da empresa do ano de 2006, e cotejá-los um a um com os números apontados nos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 **Autos de Infração;**

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da fundamentação do lançamento

10. O lançamento carece de fundamentação/motivação específica;
11. A conduta apontada não encontra consonância com o enquadramento legal, isto porque nenhum dos dispositivos legais traz expressamente em seu corpo a infração descrita pela Autoridade Lançadora;
12. Em nenhum momento deixou de adicionar, no cálculo do preço de transferência, as parcelas de custos, despesas e encargos de bens adquiridos de pessoas vinculadas no exterior. Apenas chegou a um valor de ajuste igual a zero;
13. A infração expressamente apontada pela Autoridade Lançadora não está prevista na legislação relativa ao Preço de Transferência;
14. O Auto de Infração não analisa devidamente os pressupostos de fato nem traz narrativa discriminada da suposta infração;

Do ajuste de preço de transferência

15. As memórias de cálculo dos ajustes de preço de transferência, sob os métodos PIC e PRL-60, encontram-se perfeitamente discriminadas nas planilhas apresentadas à fiscalização;
16. Para comprovar a veracidade do ajuste encontrado (zero), anexa à impugnação as planilhas de cálculo dos métodos utilizados;

Da ilegalidade da IN SRF 243/2002

17. Apurou o preço PRL-60 com base nas diretrizes da Lei nº 9.430/96. A autoridade lançadora, por sua vez, apoiou-se nas determinações da IN SRF 243/2002;
18. No entanto, a IN SRF 243/2002 trouxe uma nova metodologia de cálculo não prevista na Lei nº 9.430/96, o que a torna ilegal, devendo, portanto, sua aplicabilidade ser rechaçada;
19. O TRF 3ª Região já se pronunciou, através da Apelação Cível nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP, a respeito da ilegalidade da metodologia de cálculo PRL-60 trazida pela IN SRF 243/2002;

Da CSLL

20. Aplica-se ao lançamento da CSLL as argumentações trazidas acima, pelo fato do lançamento desta contribuição ser reflexa do IRPJ;

Da multa aplicada

21. A multa aplicada afronta os princípios do não confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade;

Dos tratados para evitar a bi-tributação

22. O Brasil firmou acordo para evitar a bitributação do Imposto de Renda com praticamente todos países dos quais a recorrente importou insumos de empresas vinculadas. De forma que a recorrente somente precisaria efetuar qualquer ajuste relativo ao preço de transferência se

fosse comprovada que as transações se deram fora dos parâmetros do princípio do arm's length, o que não foi efetuado;

23. O fisco não efetuou tal prova. O que torna o lançamento insubsistente por não respeitar os acordos internacionais que se sobrepõe à legislação brasileira, na forma do art. 98 da CTN;

Da inconstitucionalidade da Lei nº 9.430/96

24. Os art. 18 e 19 da Lei nº 9.430/96, que embasam o lançamento, são inconstitucionais por:
- criar um fato gerador fictício e uma presunção legal absoluta, na medida em que se pré-estabelece margens de lucro sem considerar a realidade de mercado;
 - inverter, indevidamente, ao sujeito passivo o ônus da provar a ilegalidade do ajuste baseado na margem de lucro presumida, e cercear sua defesa pela dificuldade de obtenção destas provas;
 - tributar lucros menores como se maiores fossem, ao impor uma margem bruta de 60% quando a média das empresas brasileira tem sido de 31,63%;

Da provas extemporâneas e do pedido de perícia

25. Requer a junta posterior de novos documentos que por motivo de força maior deixaram de ser apresentados;
26. Requer a realização de perícia técnica para esclarecer que o método apresentado pela recorrente está correto, para o que indica o perito citado à fl. 235;

Do endereço das intimações

27. Solicita que as intimações sejam dirigidas ao advogado citado à fl. 236.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 01-24.077 (fls. 495-515) de 09/07/2010, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. *As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não*

há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e da ampla defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. As alegações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade somente são apreciadas nos julgamentos administrativos quando houver expressa autorização.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As autoridades julgadoras de 1ª instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa expedida por autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova cabe a quem ela aproveita.

ESCRITURAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando estiver apoiada em documentação hábil e idônea.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com sua defesa.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO. O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IMPRESTABILIDADE DA DOCUMENTAÇÃO SUPORTE. NOVA APURAÇÃO. Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando qualquer dos métodos previstos na legislação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO. AJUSTES. Os ajustes de preço de transferência na importação devem levar em consideração a análise individual das espécies dos bens, serviços e direitos importados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo.

CSLL. Aplica-se à CSLL o que foi definido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 14/03/2012 (A.R. de fl. 518) a interessada interpôs recurso voluntário em 05/04/2012 (fls. 519-1.355) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Das preliminares suscitadas pela recorrente

Da nulidade do lançamento por cerceamento da defesa

A recorrente suscita a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, fundamentado no fato de a fiscalização não ter acusado o recebimento das planilhas de cálculo e documentos suporte dos preços parâmetros adotados, bem como não ter justificado o motivo da recusa dos referidos cálculos, nem ter oferecido à recorrente a oportunidade de justificar as divergências apuradas.

O direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é uma garantia do processo administrativo, isto é, da fase litigiosa do procedimento fiscal, que se inicia, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a impugnação da exigência fiscal.

Desta forma, o procedimento de fiscalização, que antecede a fase litigiosa, é um procedimento inquisitório, cuja participação do contribuinte se limita ao fornecimento de informações, quando requisitado pela autoridade fiscal.

A contestação das informações contidas no auto de infração, dos documentos juntados ou até mesmo de eventuais irregularidades somente pode ser realizada em momento posterior, com a apresentação da impugnação, iniciando o devido processo administrativo.

Naquele momento, o direito ao contraditório e a ampla defesa se exerce com a exata compreensão de todos elementos que identificam e provam o ilícito aventado e com o oferecimento do prazo legalmente constituído para recurso.

No caso concreto, os fatos narrados no *Relatório Anexo ao Auto de Infração* permitem inferir de maneira inequívoca a infração cometida pela recorrente (fls. 1418), qual seja, *a falta de adição, ao lucro líquido, da parcela do custo dos produtos importados de pessoas jurídicas vinculadas, que excede ao preço parâmetro de transferência*, além de citar as disposições legais infringidas e aplicáveis ao caso. Senão, vejam-se os trechos extraídos das peças do lançamento, abaixo reproduzidos:

RELATÓRIO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE ADIÇÃO DE PARCELAS DE CUSTOS DE INSUMOS IMPORTADOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS:

[...] após sucessivas REINTIMAÇÕES (Termos anexos) para fornecer os dados constantes nos Documentos Fiscais e Contábeis de suas operações, o Contribuinte logrou apresentá-los, conforme cópia de Mídia (CD) anexada ao

presente Auto de Infração de forma inseparável, sem a indicação do método de cálculo do preço de transferência adotado pela Pessoa Jurídica. Ficou constatado, inclusive pela DIPJ/2007 - Ano-Calendário 2006 (Ficha 32, cópias anexas) que a empresa utilizou para cálculo do ajuste, os métodos PIC e PRL 60% previstos no artigo 18, c/c artigo 23, da Lei nº 9.430/96 e art. 8º da IN SRF nº 243 de novembro de 2002.

Constatou-se, ainda, na mesma Ficha 32, que o Contribuinte não efetuou qualquer ajuste a título de Preço de Transferência, ou seja, informou VALOR DO AJUSTE: 0 (zero) FALTA DE ADIÇÃO DE PARCELAS DE CUSTOS DE INSUMOS IMPORTADOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS.

A partir da análise prévia das planilhas onde o Contribuinte NÃO demonstrou os seus cálculos dos métodos PIC e PRL (nomenclatura utilizada na legislação), restou claro que toda a sistemática de cálculo com o respectivo resultado não atende aos parâmetros enunciados no artigo 18, da Lei nº 9.430/96 e na IN SRF 243/2002. Anexamos para isso o próprio CD fornecido pela empresa onde ali NÃO se vê qualquer demonstração que embase os resultados apresentados pela Pessoa Jurídica em sua DIPJ apresentada à Receita Federal do Brasil.

Esta constatação nos impeliu a RECALCULAR os ajustes, adotando sempre a sistemática da Lei nº 9.430/96 e IN SRF 243/2002 para PRL 60%.

[...]

Com fundamento no artigo 18, da Lei nº 9.430/96 e parágrafo único do artigo 40 da IN SRF 243/2002, esta fiscalização procedeu ao cálculo efetivo do ajuste do Preço de Transferência com a aplicação do método PRL 60% para os insumos cujo ajuste foi objeto deste auto de infração. [...]

O VALOR TRIBUTÁVEL (AJUSTE) pelo IRPJ e pela CSLL, no ano-calendário 2006, resultante da soma dos excessos de custos praticados de importações (aquisições) com pessoas jurídicas vinculadas, conforme o RELATÓRIO denominado PLANILHA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA, após todos os cálculos demonstrados, monta a um ajuste total de R\$162.328.924,41 (cento e sessenta e dois milhões, trezentos e vinte e oito mil, novecentos e vinte e quatro reais e quarenta e um centavos), que serviu de base para o presente Lançamento Tributário.

Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

Da nulidade do lançamento por ausência de fundamentação

A recorrente suscita a nulidade do lançamento por falta de fundamentação específica.

Rejeita-se de plano o pleito da recorrente.

Como visto acima, os fatos narrados no *Relatório Anexo ao Auto de Infração* permitem a exata compreensão da motivação do lançamento, repita-se, *a falta de adição, ao lucro líquido, da parcela do custo dos produtos importados de pessoas jurídicas vinculadas, que excede ao preço parâmetro de transferência*, fato que ensejou o lançamento complementar do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 18 da Lei nº 9.430/96, enquadramento legal citado expressamente no Relatório e no Auto de Infração.

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

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

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

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

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

§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

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

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

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

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

[grifou-se]

Rejeito a preliminar suscitada.

Da inconstitucionalidade/ilegalidade de preceitos normativos

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade dos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96 e da ilegalidade da IN SRF 243/2002, tem-se que a autoridade administrativa não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos legais considerados, pelo sujeito passivo, como inconstitucionais e/ou ilegais.

Entendimento consolidado neste Conselho por meio da súmula CARF nº 2:

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

Rejeito a preliminar suscitada quanto a esse ponto.

Da apuração dos excessos ao preço parâmetro

A recorrente alega que o lançamento é nulo porque a fiscalização realizou a apuração por amostragem, contrariando as disposições da Lei nº 9.430/96 que determinam que a apuração deve levar em conta todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração.

O argumento é improcedente.

O art. 18 da Lei nº 9.430/96, ao cuidar do ajuste de preço de transferência relativo aos bens importados, trata destes em sua individualidade, no sentido que é a somatória dos excessos de custo de cada espécie de bem, serviço ou direito que deve ser adicionado ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

De efeito, cabe ao contribuinte efetuar a apuração dos excessos relativos aos preços de transferência para todos os bens serviços e direitos importados/adquiridos de pessoa vinculada no exterior, nos termos do art. 18 da Lei nº 9.340/96. À fiscalização, quando solicitada, cumpre verificar a regularidade das apurações efetuadas pelo sujeito passivo, e efetuar o lançamento do crédito tributário remanescente, se for o caso. Nesse sentido, não está obrigada a conferir todas operações efetuadas pelo contribuinte, podendo utilizar-se de um quantitativo amostral, desde que esta seleção não seja prejudicial ao sujeito passivo. Nestes termos, a apuração por amostragem, em especial àquelas amostras com maior impacto tributário, não só é legítima como louvável, na medida que está de mãos dadas com o princípio constitucional da eficiência tributária.

No caso concreto, a seleção de amostras efetuadas pela fiscalização não foi prejudicial à recorrente, vez que redução das espécies de produtos importados submetidos à apuração de preço de transferência reduziu a possibilidade de ajustes necessários, ao tempo que proporcionou maior eficiência ao procedimento fiscal.

Note-se aqui que a recorrente não aponta qualquer erro de fato nos cálculos apresentados pela fiscalização, que não as supostas ilegalidades da IN SRF nº 243/2002, matéria já ultrapassada neste julgamento.

Dos acordos internacionais para evitar a bi-tributação

A recorrente suscita a nulidade do lançamento pelo fato de não restar comprovada pela fiscalização que as transações se deram fora dos parâmetros do princípio do *arm's length*, nos termos preconizados pelos acordos internacionais firmados com os países dos quais a recorrente importou insumos.

Ocorre que os acordos então vigentes não definiram, nem limitaram, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas possibilitaram a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, os Acordos não prevêm a utilização de métodos de preço de transferência.

No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos *preços de transferência* se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas.

Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com os suscitados acordos internacionais. Nesse sentido a Solução de Consulta COSIT nº 6, de 23/11/2001, cuja ementa reproduz-se abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ementa: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length.

Do pedido de perícia

Entendo tal e qual a decisão recorrida.

A perícia contábil não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos junto com sua peça impugnatória.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligências e perícias, em conformidade com o artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993).

A realização de diligência e perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimento de fatos considerados obscuros no processo. No presente caso, tais motivos são inexistentes.

Desta forma, e em conformidade com o artigo 18, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, indefiro o pedido por considerá-la prescindível para o julgamento da presente lide.

Do mérito

Dos ajustes do preço de transferência

Quanto ao mérito, entendo que a decisão recorrida se mantém pelos seus próprios fundamentos. Veja-se.

Ao teor dos fatos trazidos aos autos pela autoridade lançadora, o lançamento é decorrente da falta de adição, ao lucro líquido, da parcela dos custos dos insumos importados de pessoas jurídicas vinculadas, que excedeu ao preço parâmetro de transferência calculado sob o método do Preço de Revenda menos Lucro de 60% (PRL-60). Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera que:

- O contribuinte apresentou sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2007 (DIPJ 2007), ano-calendário 2006, indicando os métodos do PRL-60 e dos Preços Independentes Comparados (PIC) como adotados na apuração dos preços parâmetros de produtos importados;
- A referida DIPJ não indicava qualquer ajuste de preço de transferência na importação;

- Intimada a apresentar seus Documentos Fiscais e Contábeis, a recorrente apresentou mídia digital (CD), anexadas aos autos, sem indicar ou demonstrar o método de cálculo do preço parâmetro de transferência adotado;
- Razão porque, com fundamento no art. 40 da IN SRF 243/2002, o preço parâmetro de transferência foi apurado pelo método PRL-60, do que resultou no lançamento complementar do IRPJ e da CSLL.

Em sua defesa, a recorrente contesta o procedimento adotado pela fiscalização, bem como a apuração efetuada, com base nas alegações apreciadas a seguir.

Da desconsideração da apuração efetuada pela recorrente

Primeiramente a recorrente alega que entregou, sim, à fiscalização as planilhas de cálculo e a documentação de suporte dos preços praticados, que todavia deixaram de ser relacionados no Auto de Infração, bem com o motivo de sua recusa. O que, por si só, ensejaria a nulidade o lançamento.

Ocorre que a recorrente não traz prova da entrega dessa documentação.

Por outro lado, compulsando os autos, vê-se que:

- Em 01/11/10, o contribuinte foi intimado do início da ação fiscal, oportunidade em que lhe foram solicitados os livros contábeis e fiscais, a documentação relativa ao incentivo fiscal, os comprovantes de receitas, custos e despesas, as notas fiscais de venda, e os arquivos magnéticos em conformidade com o ADE nº 15/2001 (fls. 84-86 e 89);
- Após o exaurimento dos pedidos de prorrogação de prazo (fls. 9091), a recorrente foi reintimada, em 25/01/2011 (fl. 88), a apresentar os documentos solicitados no início da ação fiscal;
- O contribuinte foi intimado, em 28/01/2011, a apresentar o memorial de cálculo do preço de transferência dos insumos importados, juntamente sua documentação de suporte (fls. 93-95);
- Em 24/02/2011, a recorrente foi intimada a apresentar em meio digital, as planilhas de insumos relacionados aos produtos vendidos, importações desembaraçadas, faturamento total dos produtos vendidos/adquiridos, custos médios dos produtos vendidos, e inventários do início e final do período, conforme modelos às folhas 98-103;
- Em 04/05/2011 e 03/06/11, a recorrente foi intimada a justificar e promover alguns ajustes nas planilhas apresentadas, em especial aquelas relativas ao inventário, aos insumos relacionados aos produtos vendidos e aos custos médios (fls. 105-108);

À folha 110, encontra-se uma mídia digital (CD) com os arquivos elaborados pela fiscalização na apuração dos ajustes do preço de transferência. À folha 111, encontra-se uma mídia digital (CD) com os arquivos entregues pela recorrente à fiscalização.

O CD entregue pela recorrente diz respeito às planilhas solicitadas nas intimações ocorridas nos dias 24/02, 04/05 e 03/06 de 2011. Tais planilhas têm por finalidade lastrear o cálculo do preço parâmetro PRL-60.

De efeito, os documentos anexados aos autos também não demonstram o recebimento das planilhas de cálculo que lastrearam os ajustes de preços de transferência efetuados pela recorrente.

A fiscalização por sua vez, ao fundamentar a exação, alega que o CD apresentado pela recorrente não trazia a memória de cálculo dos ajustes de preço de transferências apurados pela recorrente.

Dessa foram, conforme alegado pela recorrente, é verdade que o CD apresentado continha justamente as planilhas solicitadas pela fiscalização que fundamentariam o cálculo do preço PRL. Acontece que já havia uma intimação anterior efetuada ao sujeito passivo, solicitando a apresentação da memória de cálculo, juntamente com a documentação de suporte do preço de transferência, e não há provas do atendimento dessa intimação. Assim, considerando que não havia ocorrido a entrega da memória de cálculo do preço de transferência, a fiscalização poderia ainda esperar que o sujeito passivo a apresentasse a qualquer momento, inclusive em conjunto com as planilhas de suporte do preço PRL-60 que ensejaram o lançamento suplementar.

Por essas razões, considera-se legítima a apuração de ofício dos novos preços parâmetros, e por conseguinte, dos novos ajustes de preço de transferência, nos termos do art. 40 da IN SRF nº 243/2002, por não haver o sujeito passivo, regulamente intimado, comprovado a entrega da memória de cálculo do preço de transferência, bem como a documentação de suporte deste cálculo.

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

Da escolha do método

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

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 28/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que diz respeito à escolha do método de cálculo do preço parâmetro, a recorrente alega que a fiscalização tinha o dever de escolher aquele menos oneroso ao contribuinte, de acordo com o artigo 18, §4º, da Lei nº 9.430/96 e art. 4º, § 2º, da IN SRF nº 243/2002, *ipsis litteris*:

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:

...

§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

IN SRF nº 243/2002

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.

...

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

[grifou-se]

Todavia, numa leitura mais acurada dos dispositivos, percebe-se que a utilização do método mais benéfico só é possível quando o contribuinte apurou, por mais de um método, o preço parâmetro na importação (art. 4, §2º, primeira parte). Eis que a lei foi expressa ao destacar o uso do método mais benéfico "Na hipótese de utilização de mais de um método".

Mas não é só a utilização de mais de um método por parte do contribuinte que pode ensejar a escolha do mais favorável. Para tanto, o contribuinte deve ainda oferecer ao fisco todos os elementos necessários para aferição dos métodos utilizados.

Caso contrário, verificado que o contribuinte utilizou apenas um método de cálculo do preço de transferência ou que os documentos apresentados por ele são insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência utilizado, é legítima

escolha, pela fiscalização, de qualquer método com base nos elementos que dispuser. Nesse sentido o parágrafo único do art. 40 da IN SRF nº 243/2002, *verbis*:

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

[grifou-se]

O contribuinte indicou na DIPJ haver utilizado os métodos PIC e PRL-60. Com efeito, verificado que não foram apresentados pela recorrente os documentos que permitissem firmar a convicção dos preços PIC e PRL-60, a fiscalização tinha motivação suficiente para apurar o preço de transferência com base nos elementos que dispuser, qual seja, os do *Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*, conforme art. 40, parágrafo único, da IN SRF nº 243/2002.

Note-se aqui que é do contribuinte o ônus de apresentar os documentos suporte de seus cálculos do preço de transferência, por respaldarem fatos fiscais e contábeis próprios de sua atividade. De outro modo, inaugurar-se-ia uma nova forma de administração tributária, onde o fisco, além das funções constitucionais de fiscalizar e arrecadar tributos, imbuir-se-ia também na função de gestor contábil do contribuinte para dar suporte às atividades privadas deste. O que seria inadmissível num estado democrático de direito.

É verdade que a escrituração do sujeito passivo prova a seu favor, desde que lastreada em documentação hábil e idônea. No caso, repisa-se, a recorrente não traz prova da entrega da documentação de suporte do preço de transferência adotado na DIPJ.

Pelo que, legítima e escolha do método PRL-60 pela fiscalização.

Dos cálculos efetuados com base na IN SRF 243/2002

Quanto às objeções apresentadas pela recorrente no tocante à regulamentação dada pela Instrução Normativa nº 243/2002 para a metodologia de cálculo dos preços parâmetros conforme o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, há que se repisar que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

É inócuo, então, suscitar tais alegações na esfera administrativa. Em verdade, a autoridade encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades tributárias cabe simplesmente cumprir a lei e obrigar seu cumprimento. Por oportuno, assinale-se que tal é a determinação do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, incluído pelo art. 25 da Lei 11.941/2009:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

A improcedência das alegações relativas às supostas ilegalidades na regulamentação, pela IN SRF nº 243/2002, do método PRL 60% foi reconhecida inclusive pela jurisprudência, conforme se observa dos seguintes excertos extraídos do Acórdão nº 1402-001.467, de relatoria do i.Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, proferido por esta 2ª Turma da Primeira Seção de Julgamento do CARF:

[...]

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas revendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as revendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as revendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado insumo no caso considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação equivocada que se dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

$$\text{Preço líquido de venda (PLV)} = 500,00$$

$$\text{Custo total (custo do bem importado + valor agregado)} = 230,00 \text{ Bem importado} = 80,00 \text{ Valor agregado (VA)} = 150,00$$

$$\text{Margem de lucro 60\% sobre (PLV - VA)} = 60\% (500,00 - 150,00) = 210,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML 60\% (PLV - VA)} \text{ PP} = 500,00 - 210,00 \text{ Preço parâmetro} = 290,00$$

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na revendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro - em desacordo com a norma - mesmo implicando em aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

$$\text{Preço líquido de venda (PLV)} = 500,00$$

$$\text{Margem de lucro efetiva de 20\% (exemplo hipotético) sobre o PLV} = 100,00$$

$$\text{Custo total (custo do bem importado + valor agregado)} = 400,00 \text{ Bem importado (custo manipulado)} = 250,00$$

$$\text{Valor agregado (VA)} = 150,00$$

$$\text{Margem de lucro 60\% sobre (PLV - VA)} = 60\% (500,00 - 150,00) = 210,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = 500,00 - \text{ML 60\% (PLV - VA)} \text{ Preço Parâmetro} = 290,00$$

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado o País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

$$\text{Preço líquido de venda (PLV)} = 500,00$$

$$\text{Custo total (custo do bem importado + valor agregado)} = 230,00 \text{ Bem importado} = 80,00 \text{ Valor agregado (VA)} = 150,00$$

$$\text{Margem de lucro 60\% sobre (PLV)} = 60\% (500,00) = 300,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML 60\% (PLV)} - \text{VA}$$

$$\text{PP} = 500,00 - 300,00 - 150,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = 50,00 \text{ (haveria um ajuste de 30,00)}$$

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

$$\text{Preço líquido de venda (PLV)} = 500,00$$

$$\text{Margem de lucro efetiva de 20\% sobre o PLV} = 100,00$$

$$\text{Custo total (custo do bem importado + valor agregado)} = 400,00$$

$$\text{Bem importado (custo manipulado)} = 250,00$$

$$\text{Valor agregado (VA)} = 150,00$$

$$\text{Margem de lucro 60\% sobre (PLV)} = 60\% (500,00) = 300,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML 60\% (PLV)} - \text{VA}$$

$$\text{PP} = 500,00 - 300,00 - 150,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = 50,00 \text{ (haveria uma ajuste de 200,00)}$$

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 1 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**:*

dos descontos incondicionais concedidos;

dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

das comissões e corretagens pagas;

da margem de lucro de:

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

(grifos nossos)

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 Gregorio 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: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$. (Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195)

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão "do valor agregado" se refere ao termo "diminuídos" (inciso II), e não à palavra "deduzidos" (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de *técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

e) e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

"1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção."

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

§10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à 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.***

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão "do valor agregado" com a palavra "diminuídos", ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV - ML 60% (PLV - VA)] corresponde à "fórmula da Lei nº 9.430/96". Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

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.

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00 Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%

Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90
Preço parâmetro = PBI - ML 60% (PBI) PP = 173,90 - 104,34

Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (RS 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, estabelecido na Lei nº 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF nº 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa nº. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

4. Apelação improvida.

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal confirmou esse entendimento:

TRIBUTÁRIO TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL 60 APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ DA CSLL EXERCÍCIO DE 2002 LEIS N.ºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N.ºS. 32/2001 E 243/2002 PREÇO PARÂMETRO MARGEM DE LUCRO VALOR AGREGADO LEGALIDADE INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individualizado de cada bem, serviço ou direito importado. A parcela atinente ao lucro empresarial, são

acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRFnº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 processo nº 16327.000590/200460, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 001738130.2003.4.03.6100/ SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRFnº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011.)

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Da legalidade da multa de ofício.

Não prospera a alegação da recorrente de que a multa de ofício aplicada é ilegal por ser confiscatória e desproporcional.

Não se pode olvidar que o órgão administrativo está vinculado ao princípio da legalidade, não podendo deixar de aplicar lei em razão de suposta inconstitucionalidade. Tal controle foge das atribuições do CARF, conforme consta no Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF 256, art. 62. *Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF*

afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Existindo previsão legal da multa cobrada, deve o agente administrativo aplicá-la, por dever de ofício e em respeito ao princípio da legalidade, sob pena de responsabilidade funcional, conforme previsto no artigo 142, parágrafo único do CTN. Não cabe ao órgão julgador desconstituir o lançamento, por considerá-lo excessivo, confiscatório ou desproporcional.

A jurisprudência deste CARF corrobora o entendimento acima exposto, bem como afasta a legação da Recorrente de confisco e desproporcionalidade da multa. Confira-se:

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS – Não é competência do âmbito administrativo julgar a constitucionalidade de leis, sendo que a análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

(...) Recurso voluntário negado.

(Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - acórdão 101-96180)

NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE.

A multa de ofício tem natureza punitiva, motivo pelo qual não se lhe aplica o art. 150, VI, da Constituição, que contempla o princípio do não confisco em relação a tributos. A aplicação de percentual de multa determinado em lei não afronta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

COMPETÊNCIA. Súmula nº 2 do 2º CC.

O órgão julgador administrativo não pode afastar a aplicação de dispositivo de lei por entendê-lo inconstitucional, pois apenas o Poder Judiciário recebeu competência constitucional para declarar a inconstitucionalidade de lei.

(...) (Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes – acórdão 202-18712)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO CARÁTER CONFISCATÓRIO INOCORRÊNCIA

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, quando restar caracterizada a falta de recolhimento de imposto, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco (negritei). (Acórdão 10422.905, De 06.12.2007)

CARÁTER CONFISCATÓRIO IMPOSSIBILIDADE DE ACATAMENTO NA VIA ADMINISTRATIVA PRINCÍPIOS

*CONSTITUCIONAIS PRINCÍPIOS QUE OBJETIVAM A
DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI
TRIBUTÁRIA IMPOSSIBILIDADE*

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois essa se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária (negritei). Isto ocorrendo, significaria declarar, incidenter tantum, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento da multa de ofício. Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais têm esse poder. No caso específico dos Conselhos de Contribuintes, tem aplicação o art. 49 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto. (Acórdão 10617.067, de 11.09.2008)

Por tais motivos, não merecem guarida as alegações da recorrente quanto a esse ponto.

Da tributação reflexa

Aplica-se à CSLL o que foi definido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Conclusão

Ante tudo exposto, Voto por rejeitar as preliminares apresentadas no recurso voluntário, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator