



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

Processo n° 10283.720783/2014-80
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-002.793 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SONY BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza 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.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo do benefício fiscal.

RECURSO DE OFÍCIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. DILIGÊNCIA FISCAL REVISIBILIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. A revisibilidade do lançamento fiscal em sede de contencioso administrativo está legitimada pelo disposto no inciso I do artigo 145 do Código Tributário Nacional (CTN)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Negar provimento ao recurso voluntário: i) por voto de qualidade em relação à ilegalidade de IN/SRF 243/2002. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei

que votaram pela ilegalidade daquele ato normativo; e ii) por maioria de votos, quanto à recomposição do lucro da exploração. Vencido o conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SONY BRASIL LTDA. no qual se insurge em face de decisão da DRJ de Ribeirão Preto/SP que manteve parcialmente autuação relativos à suposta diferença de ajuste decorrente de aplicação de métodos de preço de transferência, referentes às importações de bens oriundos de pessoas jurídicas estrangeiras vinculadas. Ante ao minucioso relatório da DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

Trata-se de autos de infração relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, cientificados à contribuinte em 05 de junho de 2014, no valor total de R\$ 149.636.311,84, devido às irregularidades assim descritas no auto de infração do IRPJ:

001. Adições – Preços de Transferências. Custos, Despesas, Encargos – Bens, Serviços, Direito Adquiridos no Exterior – Pessoa Vinculada ou País com Tributação Favorecida.

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior, ou país com tributação favorecida, conforme o caso, não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real.

De acordo com os dados da DIPJ/2011, relativa ao período-base 2010, o contribuinte importou R\$ 1,036 bilhão em bens, e, segundo os sistemas informatizados da Receita Federal, desse total, R\$ 1.047.729.798,00 teriam vindo de pessoas vinculadas, e R\$ 2.536.787,00 de empresas não vinculadas situadas em países com tributação favorecida. Ainda, de acordo com a DIPJ da empresa, foi apurado um ajuste total de R\$ 9.882.229,62 a título de preço de transferência em 2010. Essa apuração é que foi analisada em procedimento de fiscalização e culminou com a presente autuação.

Intimado em 21/08/2013 a apresentar suas planilhas e memórias de cálculo que deram origem ao ajuste relativo aos preços de transferências, o contribuinte, em atendimento, apresentou em mídia digital.

Usando apenas os dados do contribuinte, constatamos que a empresa fiscalizada optou por utilizar os métodos PRL – Preço de Revenda menos o Lucro de 60% e PIC – Preços Independentes Comparados. Também foi possível constatar que não foi utilizada a metodologia da IN SRF nº 243/2002, art. 12, parágrafo 11 e incisos, para apuração do referido ajuste do PRL 60%, e que, tampouco, o cálculo utilizado estaria conforme qualquer legislação pretérita ou atual sobre o tema.

Assim sendo, o contribuinte foi reintimado, apenas para apresentar uma planilha consolidada com os elementos necessários e suficientes para que a apuração, conforme o preconizado na legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, fosse restrita à aritmética pura.

Procedemos a apuração do quantum a ajustar, à luz da IN SRF nº 243/2002.

Assim, considerados os valores declarados pelo contribuinte, os valores já pagos e os prejuízos de períodos anteriores, chegou-se ao ajuste e ao valor a recolher explicitado no presente auto de infração com suas planilhas anexas; parte integrante da presente autuação e memória de cálculo do procedimento de fiscalização.

[Demonstrativo com fato gerador em 31/12/2010, Valor Apurado R\$ 220.483.708,47 e Multa de 75%].

Enquadramento legal.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010: art. 3º, da Lei nº 9.249/95. Arts. 241, 242, 244, 245, 247 e 249, inciso I, do RIR/99.

Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 131/173, em 04 de julho de 2014, com as seguintes razões de defesa.

Afirma que se infere do lançamento que a autuação tem por fundamento suposta diferença de ajuste decorrente de aplicação de métodos de preço de transferência referente às importações de bens oriundos de pessoas jurídicas estrangeiras vinculadas. Em suas palavras:

Verifica-se, assim, a existência de duas alegadas infrações:

1) A Impugnante elaborou seu ajuste de acordo com os termos do art. 18 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/00, e não segundo a IN SRF 243/02, como deveria ter ocorrido; e

2) O cálculo efetuado pela empresa não está de acordo com qualquer legislação pretérita ou atual sobre o tema, ou seja, mesmo diante da lei os cálculos estão errados e há diferença de tributos a pagar.

Ocorre que tanto a incorreção do critério (lei ao invés da IN), quanto do cálculo propriamente dito, não procedem, pois:

1) A empresa agiu corretamente ao elaborar seus cálculos de acordo com a Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/00, hierarquicamente superior à IN SRF 243/02 e eficaz tecnicamente; e

2) Não houve erro aritmético: os cálculos seguiram os estritos ditames da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/00, conforme demonstrado com os três itens de maior relevância nos cálculos; e

3) O auto de infração está maculado por vício insanável, já que totalmente desprovido de motivação e elementos probatórios mínimos que permitam à Impugnante o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois não há qualquer esclarecimento acerca da não aceitação dos cálculos realizados pela Impugnante para apuração do ajuste do PRL 60%.

Refere-se ao artigo 18, da Lei nº 9.430, de 1996. Aduz que a aplicação das regras de preço de transferência é obrigatória para as pessoas que realizam as operações noticiadas, podendo os contribuintes, entretanto, optar pela utilização do método que melhor lhe convier. E continua:

Outra informação importante que pode ser construída a partir do dispositivo legal supra é a existência de todos os elementos para cálculo dos métodos de preço de transferência. A partir da lei, portanto, é possível calcular os valores de ajustes definidos pelo legislador, para controlar as operações envolvendo pessoas ligadas. A lei é eficaz tecnicamente.

Argumenta que o artigo 18, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, possui conteúdo normativo completo, não requerendo qualquer regulamentação. E diz que uma simples leitura do

artigo 18 é suficiente para obter todos os elementos necessários ao cálculo do preço de transferência.

Afirma que o Preço Parâmetro a ser verificado na hipótese do PRL60 é igual à média aritmética do [preço de revenda – (descontos incondicionais + impostos + comissões) – 60% x (preço de revenda líquido – valor agregado no Brasil)]. Diz que, delineados todos os critérios para se apurar o preço parâmetro, a norma prescinde de regulamentação para se tornar eficaz.

Sob sua perspectiva, a Receita Federal, ao regulamentar tal matéria, modificou os critérios definidos pelo Congresso Nacional ao apurar o PRL. Em suas palavras:

Nos termos do art. 18, da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei 9.959/00, a margem de lucro será 60% sobre o preço de revenda líquido menos o valor agregado no Brasil, enquanto que a IN 243/02 determina que a margem de lucro será de 60% sobre a participação do bem importado no preço de venda, i.e, sobre o percentual de participação do bem importado no custo total do produto.

Essa proporcionalização da participação do insumo no produto final, e a aplicação do percentual de 60% de margem de lucro apenas sobre esse resultado, instituída pela IN SRF 243/02, majora significativamente o valor do preço parâmetro e, conseqüentemente, reduz a dedutibilidade das despesas com produtos importados, aumentando o custo final de IRPJ e CSLL.

Elabora comparativo entre as duas sistemáticas de apuração, a partir de idênticas premissas:

- a) Valor do Insumo importado = R\$ 2.500,00
- b) Valor agregado no processo produtivo Brasil = R\$ 1.200,00
- c) Valor de Venda = R\$ 4.500,00
- d) Descontos, impostos e comissões = R\$ 400,00

APURAÇÃO DOS AJUSTES SEGUNDO A LEI 9.430/96

Apuração do Preço Líquido de Vendas	
Preço de venda do produto	R\$ 4.500,00
Descontos, impostos e comissões	-R\$ 400,00
Preço Líquido de Vendas	R\$ 4.100,00

Apuração da Margem de Lucro de 60%	
Preço Líquido de Venda	R\$ 4.100,00
Valor agregado no processo produtivo Brasil	-R\$ 1.200,00
Base de cálculo para apuração da margem de lucro	R\$ 2.900,00
Margem de Lucro de 60%	R\$ 1.740,00
	(=60% de R\$ 2.900,00)

Apuração do ajuste tributável	
Preço líquido de venda	R\$ 4.100,00
Margem de Lucro	-R\$ 1.740,00
Preço de transferência apurado pelo PRL60	R\$ 2.360,00
Preço da matéria prima importada	R\$ 2.500,00
Ajuste tributável	R\$ 140,00
	[= R\$ 2.500,00 - R\$ 2.360,00]

Adotando-se as regras da Lei nº 9.430/96, o contribuinte praticante da operação acima deveria realizar um ajuste de R\$ 140,00.

APURAÇÃO DOS AJUSTES SEGUNDO A IN 243/02

Apuração do Preço Líquido de Vendas	
Preço de venda do produto	R\$ 4.500,00
Descontos, impostos e comissões	-R\$ 400,00
Preço Líquido de Vendas	R\$ 4.100,00

Percentual de participação da matéria-prima importada no custo total do produto		
Custo total do produto	R\$ 3.700,00	100,00%
Valor da MP importada	R\$ 2.500,00	67,57%
Valor agregado no processo produtivo	R\$ 1.200,00	32,43%

Participação do insumo importado no preço líquido de venda	
Preço Líquido de Venda	R\$ 4.100,00
Percentual de participação da MP sobre o custo	67,56%
Valor da participação da MP sobre o preço de venda	R\$ 2.733,47
	[=67,56% x R\$ 4.100,00]

Apuração do ajuste tributável	
Valor da participação da MP sobre o preço de venda	R\$ 2.733,47
Margem de lucro	(R\$ 1.640,08) [=60% x R\$ 2.733,47]
Preço Parâmetro	R\$ 1.093,39 [= R\$ 2.733,47 - 1.640,08]
Custo da MP importada	R\$ 2.500,00
Ajuste tributável	R\$ 1.406,61

Adotando-se as regras da IN SRF 243/02, o contribuinte praticante da operação acima deveria realizar um ajuste de R\$ 1.406,61.

QUADRO COMPARATIVO - LEI 9.430/96 X IN SRF 243/02

	LEI	IN
Preço parâmetro	R\$ 2.360,00	R\$ 1.093,29
Ajustes a realizar	R\$ 140,00	R\$ 1.406,61
IR/CSLL a pagar (=34%)	R\$ 47,60	R\$ 478,24

Aduz que, do simples cotejo entre as tabelas, o resultado apurado pela aplicação das duas fórmulas é diferente, sendo o cálculo efetuado com

base na IN/SRF nº 243, de 2002, ao arrepio da Lei nº 9.430, de 1996, indiscutivelmente desfavorável aos contribuintes.

Discorre sobre o princípio da legalidade e alega que lançamento encontrasse eivado de ilegalidade, pois, em detrimento da Lei 9.430, de 1996, buscou fundamento de validade em instrução normativa incompatível com o texto legal.

Diz que à época dos fatos geradores objeto do lançamento (ano-calendário de 2010), o cálculo do PRL, segundo a regulamentação da Receita Federal, era definido pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. E continua:

Dissemos à época dos fatos geradores, pois a legislação em tela sofreu profunda alteração com a edição da Lei 12.715/2002 (fruto da conversão da Medida Provisória 563/2012), oportunidade em que o novo texto legal passou a ter a mesma dicção da IN SRF 243/2002.

Não há dúvidas de que essa modificação legislativa veio a lume para afastar a indiscutível ilegalidade da IN SRF 243/2002, que contemplava regras não previstas na legislação ordinária, inovando-a. Não fora isso, não haveria razão de existir: somente a Lei 12.715/12 positivou validamente os critérios constantes da IN.

Note-se também que na própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12 é reconhecido que a modificação dos critérios aplicáveis às regras de preço de transferência (que no caso do PRL60 serviram basicamente para equiparar o texto legal à IN SRF 243/02) poderiam implicar aumento do tributo e, portanto, em atenção ao princípio da anterioridade, foi estabelecido que a produção dos efeitos da MP somente ocorreria em 2.013.

Refere-se à Exposição de Motivos da MP nº 563, de 2012. Reitera que, do cotejo da legislação, da exposição de motivos da MP n.º 653, de 2012, da redação do artigo da Lei n.º 9.430, de 1996, do texto normativo da IN/SRF nº 243, de 2002, o lançamento deve ser julgado improcedente, uma vez que, à época dos fatos geradores, inexistia lei que a obrigasse a calcular seus ajustes de preço de transferência com base em critérios distintos dos que foram realizados. Colaciona jurisprudência, fls. 13/19. Doutrina, fls. 16/17.

Alega a contribuinte que a autoridade fiscal teria incorrido em graves erros de apuração, na elaboração da planilha constante do auto de infração. Em suas palavras:

Ainda que se aceite que os ditames da IN SRF 243/02 sejam válidos, o que se admite apenas a título de argumentação, melhor sorte não assiste ao trabalho fiscal, pois diversos erros foram encontrados na planilha que serviu de base para apuração do suposto quantum debeat a ser ajustado no lucro da Impugnante.

Primeiramente o auditor fiscal não explica seus cálculos, e transfere à impugnante a arriscada tarefa de simular números para tentar entender o critério por ele adotado, tendo em vista que a aplicação literal da IN SRF 243/02 não leva aos números constantes do auto de infração.

Nessa simulação, foi possível identificar que o auditor aplicou o “valor líquido de venda” de um produto acabado para um insumo importado, sem considerar que este mesmo insumo é utilizado na produção de vários produtos.

Logo, ao invés de considerar isoladamente o “valor líquido de venda” para cada parte do insumo aplicada na produção do produto industrializado, considerou-se que apenas um único produto acabado é produzido a partir de cada insumo.

Em uma situação, esse erro gerou distorções positivas ao contribuinte, com utilização de um preço parâmetro superior ao que seria correto se considerada a textualidade da IN SRF 243/02. Em outros casos, esse erro acarretou ajustes negativos ao contribuinte, com redução significativa do preço parâmetro primário e, conseqüentemente, aumento da carga tributária.

Não há, portanto, qualquer segurança nos cálculos!

A fim de comprovar esse vício, elegemos os três produtos de maior expressão (códigos 181105912, 18110613 e 181108931), de forma a cotejar os valores constantes da planilha anexa ao auto de infração com os valores que deveriam ser considerados via IN SRF 243/02.

A partir da matéria-prima 181105912 são produzidos os itens 18216001 e 18216000. A despeito de dois produtos acabados serem produzidos a partir deste insumo, a fiscalização considerou apenas a produção do item 18216001 e, portanto, adotou como “preço líquido de venda” o valor deste bem (de R\$ 44.730.491,35) ao invés do efetivo preço líquido de venda (R\$ 25.042.395,59).

Esse lapso implicou a adoção de um preço parâmetro unitário de R\$ 149,92, ao invés de R\$ 267,61 (ou seja, um decréscimo de 55,98% no ajuste). As tabelas abaixo facilitarão a visualização desse equívoco.

Produto Acabado 18216000	Critério IN SRF 243/02	Critério AIIM
(A) Preço Médio de Aquisição	514,56	NÃO FOI FEITO O CÁLCULO DESSE PRODUTO ACABADO NO AIIM
(B) Relação de Produção	0,79	
(C) Total das MP Importadas	680,71	
(D) Quantidade Vendida	23.546,00	
(E) Valor Bruto das Vendas	30.943.153,44	
(F) Deduções + Ajustes Financeiros	5.900.757,85	
(G) Valor Líquido das Vendas	25.042.395,59	
(H) Custo das Vendas	20.542.314,18	
(I) Qtde. Vendida de Matéria Prima (B x D)	18.593,29	
(J) Custo Total MP Importada (A x I)	9.567.336,03	
(K) Custo Total MP's Importada (C x D)	16.027.928,60	
(L) Proporção MP Importada (J / H)	46,57	
(M) Base de Cálculo (G x L)	11.663.194,89	
(N) Margem de Lucro (M x 0,60)	6.997.916,93	
(O) Preço Parâmetro Total (M - N)	4.665.277,96	
(P) Preço Parâmetro Unitário (O / I)	250,91	

Produto Acabado 18216001	Critério IN SRF 243/02	Critério AIIM
(A) Preço Médio de Aquisição	514,56	514,56
(B) Relação de Produção	0,01	
(C) Total das MP Importadas	643,41	643,41
(D) Quantidade Vendida	43.288,00	
(E) Valor Bruto das Vendas	54.413.437,73	54.413.437,73
(F) Deduções + Ajustes Financeiros	9.682.946,38	
(G) Valor Líquido das Vendas	44.730.491,35	25.042.395,59

(H) Custo das Vendas	34.402.365,84	34.402.365,84
(I) Qtde. Vendida de Matéria Prima (B x D)	347,21	347,21
(J) Custo Total MP Importada (A x I)	178.661,46	178.661,46
(K) Custo Total MP's Importada (C x D)	27.851.887,43	
(L) Proporção MP Importada (J / H)	0,0052	0,0052
(M) Base de Cálculo (G x L)	232.298,41	130.052,42
(N) Margem de Lucro (M x 0,60)	139.379,05	78.031,45
(O) Preço Parâmetro Total (M - N)	92.919,37	52.020,97
(P) Preço Parâmetro Unitário (O / I)	267,61	149,82

IN				
Código MP	Código do PA	Preço Parâmetro	Quantidade MP	Preço Parâmetro Unitário
181105912	18216000	R\$ 4.665.277,96	18.593,29	R\$ 250,91
181105912	18216001	R\$ 92.919,37	347,21	R\$ 267,61
Total		R\$ 4.758.197,32	18.940,50	R\$ 251,22

Preço médio praticado	Preço Parametro	Ajuste Unitário	Quantidade MP Ajustada	Ajuste Critério IN SRF 243/02	Ajuste Critério AIIM
R\$ 514,56	R\$ 250,91	R\$ 263,65	18.810,16	R\$ 4.959.262,02	R\$ 6.860.711,38

Da análise das planilhas acima, construídas a partir dos elementos disponibilizados nos autos e das planilhas suporte que foram fornecidas à fiscalização, constata-se que há um excesso de ajuste de R\$ 1.901.449,36 (para o produto 181105912).

A contribuinte passa a analisar os cálculos e apurações referidos à matéria prima sob número “181106013”, que diz ser utilizada na industrialização dos produtos acabados Pas n.ºs. 18207900, 18207901 e 18216100, nas fls. 21 a 23 de sua impugnação. Também a matéria prima sob n.º “181108931”, que diz ser utilizada na produção dos Pas 18214000 e 18214001, nas fls. 23/25. E continua:

Pois bem. Independentemente de o agente fiscal ter apurado preços parâmetros ora a favor ora contra a Impugnante, certo é que estamos diante de lançamento tributário, erigido nos termos do artigo 142, do CTN.

Referido dispositivo estabelece a necessidade de verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, da determinação da matéria tributável, do cálculo do montante do tributo, bem como a identificação dos sujeitos da relação fiscal. No caso em apreço, o erro no cálculo do montante do tributo é flagrante!

Esse equívoco no critério do recálculo deve ter permeado todas as operações autuadas, não sendo, portanto, um erro pontual e tampouco sanável por simples ajuste aritmético nesses três produtos de maior expressão. Trata-se de evidente erro na apuração da base de cálculo de vício material do lançamento, que impõe seu sumário cancelamento.

Nesse diapasão, cumpre-nos consignar que sobre situação semelhante à presente o CARF já se pronunciou, tendo rechaçado o AIIM construído com erro na apuração da base imponible. Nas palavras do Conselheiro Luís Eduardo Garossimo Barbieri, em voto acolhido por unanimidade dos membros da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Sessão do CARF (acórdão 3202-000.633, de 31/1/13), assim restou decidido:

(...)

Assim, diante do manifesto erro no cálculo elaborado pelo Fiscal, segundo a IN SRF 243/02, o auto de infração deve ser considerado nulo e a impugnação provida.

Passa a contribuinte a refutar o que denomina segunda infração. Aduz que o auto de infração não considera apenas que contribuinte errou ao aplicar a Lei nº 9.430, de 1996, ao invés da IN/SRF nº 243, de 2002, mas também teria se equivocado no cálculo de ajuste segundo a referida lei ordinária. Pretende demonstrar seu acerto e a conseqüente invalidade do lançamento, que acabou por violar seu direito à ampla defesa ao ser lavrado sem motivação e sem provas. E continua:

No auto de infração há apenas a vaga informação de que tampouco, o cálculo utilizado estaria conforme qualquer legislação pretérita ou atual sobre o tema (vide auto de infração, “Descrição dos fatos e enquadramento legal”).

Como não foi anexada qualquer planilha e tampouco há informações que apontem ou expliquem quais cálculos estão errados e quais seriam os corretos, mais uma vez a Impugnante iniciou um trabalho de revisão de cálculos, a fim de tentar identificar aonde residiria o alegado erro. O trabalho foi em vão. Conforme atesta o documento anexo, emitido pela Deloitte Brasil, empresa contratada especialmente para auxiliar a empresa na identificação de eventuais erros cometidos, os cálculos da Sony estão corretos e não há ajuste a ser feito.

Novamente adotaremos os três produtos de maior expressão (códigos 181105912, 181106013 e 181108931) para demonstrar a adequação dos cálculos da Impugnante com os critérios definidos no artigo 18, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/00.

A contribuinte apresenta as planilhas de fls. 28/32 de sua impugnação (158/162 dos autos), por meios das quais pretende demonstrar a correção de seu procedimento, conforme a Lei 9.430, de 1996. A título de exemplificação, transcrevem-se parcialmente os demonstrativos, referente a uma das matérias primas (181105912). Veja-se:

A partir da matéria-prima 181105912 são produzidos os itens 18216001 e 18216000. Adotando-se o critério definido pelo art. 18 da Lei 9.430/96, o preço parâmetro seria de R\$ 2.905,33, sendo que o preço médio praticado

fora de R\$ 514,56; Logo, não haveria que se falar em ajuste de preço de transferência nessa operação (tal como contabilizado pela Impugnante).

Produto Acabado 18216000	Critério Lei
(A) Preço Médio de Aquisição	514,56
(B) Relação de Produção	0,79
(C) Total das MP Importadas	680,71
(D) Quantidade Vendida	23.546,00
(E) Valor Bruto das Vendas	30.943.153,44
(F) Deduções + Ajustes Financeiros	5.900.757,85
(G) Valor Líquido das Vendas	25.042.395,59
(H) Custo das Vendas	20.542.314,18
(I) Qtde. Vendida de Matéria Prima (B x D)	18.593,29
(J) Custo Total MP Importada (A x I)	9.567.336,03
(K) Valor Agregado (H - J)	10.974.978,15
(L) Base de Cálculo (G - K)	14.067.417,45
(M) Margem de Lucro (L x 0,60)	8.440.450,47
(N) Preço Parâmetro Total (G - M)	16.601.945,13
(O) Preço Parâmetro Unitário (N / I)	892,90

Produto Acabado 18216001	Critério Lei
(A) Preço Médio de Aquisição	514,56
(B) Relação de Produção	0,01
(C) Total das MP Importadas	643,41
(D) Quantidade Vendida	43.288,00
(E) Valor Bruto das Vendas	54.413.437,73
(F) Deduções + Ajustes Financeiros	9.682.946,38
(G) Valor Líquido das Vendas	44.730.491,35
(H) Custo das Vendas	34.402.365,84
(I) Qtde. Vendida de Matéria Prima (B x D)	347,21
(J) Custo Total MP Importada (A x I)	178.661,46
(K) Valor Agregado (H - J)	34.223.704,38
(L) Base de Cálculo (G - K)	10.506.786,97
(M) Margem de Lucro (L x 0,60)	6.304.072,18
(N) Preço Parâmetro Total (G - M)	38.426.419,17
(O) Preço Parâmetro Unitário (N / I)	110.671,01

Lei 9.430/96				
Código MP	Código do PA	Preço Parâmetro	Quantidade MP	Preço Parâmetro Unitário
181105912	18216000	R\$ 16.601.945,13	18.593,29	R\$ 892,90
181105912	18216001	R\$ 38.426.419,17	347,21	R\$ 110.671,03
Total		R\$ 55.028.364,29	18.940,50	R\$ 2.905,33

Preço médio praticado	Preço Parametro	Ajuste Unitário	Quantidade MP Ajustada	Ajuste Critério Lei
R\$ 514,56	R\$ 2.905,33	R\$ 0,00	18.810,16	R\$ 0,00

Após expor os três exemplos, conclui a contribuinte:

Novamente verificamos que a utilização dos critérios definidos pela lei, ao invés da IN, resultaria na ausência de ajustes a serem feitos pela Impugnante.

A convicção da Impugnante de que elaborou corretamente seus ajustes, somados à conclusão do laudo da Deloitte, contraria o relatório da fiscalização, que de forma vaga alega haver erro, mas não apresenta qualquer elemento comprobatório de suas alegações.

Portanto, a segunda acusação do lançamento incorre em dois graves erros:

- 1) Alega sem provas que suportem a afirmação; e
- 2) Viola a ampla defesa e o contraditório ao não permitir, a partir da ausência de motivação do ato, que o contribuinte entenda qual foi o ponto de divergência e, se fosse o caso, justificasse o acerto de seu cálculo.

Discorre sobre o que denomina ausência de prova da incorreção de seus cálculos. Invoca o artigo 19, do Decreto nº 70.235, de 1972. Doutrina, fls. 34/35. Disserta sobre os princípios da ampla defesa e do contraditório. Em suas palavras:

Decorre da expressa dicção do parágrafo único do artigo 40 da Instrução Normativa SRF 243/2002, que a fiscalização, se considerar os documentos utilizados como suporte para determinação do preço parâmetro como insuficientes ou imprestáveis, poderá determiná-lo com base em outros documentos, in verbis:

(...)

Portanto, uma vez presente ao menos um dos pressupostos contidos no início do parágrafo único acima transcrito, o auditor fiscal poderá determinar o preço parâmetro de acordo com algum dos métodos previstos na legislação.

Ocorre que no caso em tela não há nada que suscite dúvidas acerca da idoneidade dos documentos da Impugnante e tampouco do método utilizado. E todos os documentos requeridos foram apresentados à fiscalização.

Afora isso, no lançamento não há qualquer explicação que justifique a recusa dos números utilizados pela Impugnante. Não há, sem embargo, motivação no ato jurídico, que apenas alega que o cálculo efetuado pela empresa não está de acordo com qualquer legislação pretérita ou atual sobre o tema.

Em autuação de praticamente R\$ 150 milhões de reais, sequer um elemento de prova da contabilidade foi anexada aos autos para justificar o lançamento. Sequer a DIPJ foi carreada aos autos. Há apenas e tão

somente uma planilha, sem esclarecimentos e justificativas para desconsiderar os ajustes promovidos da Impugnante.

Com efeito, o que não foi levado em consideração pela Impugnante? Qual o suposto erro? Quais critérios foram desconsiderados pelo fisco? Qual foi a “margem de diferença apurada”? Quais critérios foram utilizados pelo fiscal? Infelizmente, essas perguntas não são passíveis de resposta se analisarmos o auto de infração e todos os documentos que integram o processo administrativo.

Hely Lopes Meirelles, ao tratar sobre a motivação dos atos administrativos, leciona que:

(...)

A motivação dos atos jurídicos permite que eles sejam controlados, evitando-se com isso o arbítrio e possibilitando o efetivo exercício do contraditório por parte do sujeito contra quem o ato aproveita. Por motivação deve-se entender tanto a indicação dos fundamentos legais que juridicizam o ato, como os pressupostos fáticos praticados pelo sujeito.

Somente por meio da motivação é que se faz possível conhecer os elementos que levaram o aplicador da norma a formar sua convicção acerca da incorreção dos cálculos promovidos pela Impugnante.

Nessa medida, a ausência de motivação impede que a Impugnante recorra de forma plena, já que desconhece por completo os motivos que levaram o auditor a não aceitar seus cálculos.

Aduz que a ausência de motivação é violação grave ao ordenamento jurídico, não sendo passível de saneamento, pois desrespeita o princípio da motivação dos atos administrativos e a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa. No entanto, tal entendimento não seria unânime, comportando divergências dentro do CAF. E continua:

(...) Visando afastar a aplicação, no caso concreto, do entendimento de que o vício de ausência de motivação é passível de saneamento no curso do processo, mediante a apresentação dos argumentos de defesa que evidenciem a compreensão da acusação fiscal, desde logo registramos que a presente defesa administrativa não convalida o ato viciado. A ausência de motivação do ato causou prejuízo a nossa atuação no processo, pois impugna-se a segunda acusação sem saber o que refutar e explicar às Autoridades julgadoras.

(...)

Por fim, os vícios que afetam o motivo fático que fundamenta a atuação não podem ser convalidados no curso do processo, porque a repetição do ato de lançamento não permitira a convalidação da falha em seu conteúdo, eis que exigiria a decretação da nulidade do ato original.

Esse é o caso presente, em que a correção pela autoridade lançadora implicaria a elaboração de novo lançamento, desta vez com todas as informações necessárias ao contraditório. O reconhecimento da nulidade é, portanto, inafastável.

E continua:

Ora, aceitar a vaga e falaciosa alegação fazendária de que a empresa não calculou corretamente o ajuste, diante do conjunto probatório apresentado à fiscalização e ora carreado aos autos (documentos em anexo), viola o direito ao devido processo legal e à ampla defesa, constitucionalmente garantidos.

Nunca e demais reiterar que, ao analisarmos os autos do presente processo administrativo, constatamos que a Receita Federal acostou unicamente uma simples planilha de excel (desprovida de qualquer suporte documental), em que apresenta seu cálculo segundo a IN SRF 243/02. Em momento algum apresenta elementos que suportem sua segunda acusação. Colaciona jurisprudência, fls. 38/40 de sua impugnação.

Afirma que, na improvável hipótese dos argumentos acima não serem acolhidos, o lançamento também padece de outro vício, uma vez que foi considerado, para fins de cálculo dos tributos supostamente devidos, o lucro de exploração, nos termos do artigo 544, do RIR/99.

Acrescenta que, após a edição da Lei n.º 10.637, de 2002, restou prescrito o direito ao ajuste do lucro de exploração nas hipóteses de excesso de custo determinado segundo um dos critérios de preço de transferência. E continua:

Portanto, se a fiscalização altera o valor do lucro líquido do exercício, deve ajustar o lucro da exploração, que tem como ponto de partida justamente o lucro líquido do exercício.

E como no caso concreto isso não ocorreu, caso todos os argumentos acima expostos não sejam acatados, o lucro da exploração deverá ser recomposto e, conseqüentemente, o crédito tributário recalculado.

Finaliza sua defesa:

III – DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer seja julgada procedente a presente impugnação, para os fins de anular os autos de infração e imposição de multa de IRPJ e de CSLL ora impugnados, com o conseqüente cancelamento dos débitos e recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa compensados pela fiscalização.

Caso o pedido supra não seja atendido de imediato, requer-se sucessivamente a baixa dos autos em diligência, a fim de que o auditor fiscal manifeste-se sobre as questões passíveis de convalidação aqui colocadas.

Ainda, e exclusivamente na hipótese de não serem acolhidos os pedidos acima formulados, requer seja julgada procedente a presente impugnação, para os fins de determinar o ajuste do IRPJ e CSLL exigidos, tendo em vista o lucro da exploração da Impugnante no ano-calendário de 2.010.

Por fim, protesta pela juntada posterior das planilhas que subsidiaram os cálculos da Impugnante, que, em função do volume dos arquivos (1.5GB compactados), serão juntados em separado.

DA DILIGÊNCIA

Em vista do exposto, decidiu a 15ª Turma converter o julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização juntasse aos autos os arquivos digitais constantes dos três CD-ROM que haviam sido entregues pela fiscalizada durante a ação fiscal.

Solicitou-se, também, que se reexaminassem os cálculos efetuados segundo o método PRL60, com o objetivo de se apurar único parâmetro médio ponderado para os casos em que determinado insumo fosse aplicado na produção de diversos bens finais.

Depois de obter, da interessada, as informações requisitadas pelo órgão julgador, a Fiscalização reexaminou os cálculos anteriormente realizados, enfatizando que estariam em análise apenas os insumos cujo preço de transferência foi calculado pelo método PLR60. Não obstante na DIPJ 2011 tenha sido informado o ajuste total de R\$ 9.882.229,62, apenas o

montante de R\$ 4.734.231,38 foi objeto da Auditoria Fiscal, conforme tabela abaixo:

Métodos Utilizados	Valores Calculados
PIC	14.742,52
PRL 20%	4.399.988,23
PRL 20% / PRL 60%	733.267,49
PRL 60%	4.734.231,38
TOTAL	9.882.229,62

O método de cálculo foi detalhadamente explicado pela Fiscalização, a qual enfatizou que “não foram localizados arquivos relativos a alguns insumos (matérias primas), os cálculos foram realizados somente com os insumos para os quais a empresa apresentou arquivos com a memória de cálculo”. Como exemplo, citou a mercadoria com código “A1788410A – LCD PANEL S40TDL”.

Realizados os cálculos, concluiu a Fiscalização:

Conforme a tabela a seguir, verifica-se que nos procedimentos de diligência foi apurado o montante de R\$ 185.915.960,82, que subtraído do valor calculado pela empresa no montante de R\$ 1.101.704,59, resulta em uma diferença de R\$ 184.814.256,23.

DIFERENÇA DE AJUSTE APURADA NA DILIGÊNCIA		
VALOR DO AJUSTE CALCULADO PELA RFB	VALOR DO AJUSTE CALCULADO PELA EMPRESA	DIFERENÇA APURADA
R\$ 185.915.960,82	R\$ 1.101.704,59	R\$ 184.814.256,23

RESUMO DOS VALORES DECLARADOS PELA EMPRESA E APURADOS PELA RFB				
Método Utilizado	Insumo	Valor Declarado	Valor Considerado /Apurado	Diferença Apurada
PIC		14.742,52	14.742,52	0,00
PRL 20%		4.399.988,23	4.399.988,23	0,00
PRL 20%/ PRL 60%		733,267,49	733.267,49	0,00
PRL 60%	A1788410A	1.797.312,09	1.797.312,09	0,00
PRL 60%	A1785370B	1.041.538,66	1.041.538,66	0,00
PRL 60%	181109211	792.087,68	792.087,68	0,00
PRL 60%	180292911	1.588,36	1.588,36	0,00
PRL 60%	A1788413A	1.101.704,59	2.748.022,92	1.646.318,33
PRL 60%	DIVERSOS	0,00	183.167.937,90	183.167.937,90
TOTAL		9.882.229,62	194.696.485,85	184.814.256,23

DA NOVA IMPUGNAÇÃO

Cientificada da conclusão da diligência fiscal realizada, a contribuinte complementou sua impugnação inicial, a fls. 2218/2227.

Depois de destacar que, após a diligência, o crédito tributário foi reduzido de R\$ 149.636.311,84 para R\$ 124.608.555,23, argumenta que os CD fornecidos não estavam incompletos, pois “continham, em regra, os produtos necessários ao escopo da diligência, que era re-ratificar os cálculos quando determinado insumo fosse aplicado na produção de diversos bens finais”.

Alega que realizou corretamente os cálculos de acordo com a Lei nº 9.430, de 1996, hierarquicamente superior à IN SRF nº 243, de 2002, os quais não foram questionados pela Fiscalização.

Na sequência, repisa os motivos pelos quais entende ser ilegal a mencionada instrução normativa. Em suma, sustenta que o artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, institui método de cálculo diferente do indicado pela IN, sendo este mais gravoso que aquele nos dois exemplos apresentados.

Defende que a Lei nº 12.715, de 2012, estabeleceu legalmente o método de cálculo já indicado na IN. Todavia, não se trata de norma interpretativa, consoante entendeu o próprio legislador que expressamente determinou a observância do princípio da anterioridade.

Reproduz decisão do TRF da 3ª Região que entendeu ser ilegal a IN SRF nº 243, de 2002. No mesmo sentido, o CARF, nos Acórdãos nos 1301-01.262 e 1302-00.915.

Requer que sejam anuladas as autuações questionadas.

Subsidiariamente, requer que se determine “o ajuste do IRPJ e CSLL exigidos, tendo em vista o lucro da exploração da Impugnante no ano-calendário de 2.010”.

Então foi proferido acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

REVISIBILIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

A revisibilidade do lançamento fiscal em sede de contencioso administrativo está legitimada pelo disposto no inciso I do artigo 145 do Código Tributário Nacional (CTN)>

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento.

PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS. Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da manifestação de inconformidade, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº

Processo nº 10283.720783/2014-80
Acórdão n.º **1402-002.793**

S1-C4T2
Fl. 2.423

70.235, de 1972, principalmente se a interessada não informou quais elementos almeja apresentar e o que pretende especificamente provar com eles.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente apresentou então o presente Recurso Voluntário em que aduz (a) a ilegalidade da IN SRF 243/2002; (b) ausência de motivação quanto à alegada incorreção dos cálculos elaborados; (c) subsidiariamente, a necessidade de ajuste ao lucro da exploração.

Consta, também, recurso de ofício na medida em que a decisão da DRJ implicou em exoneração parcial do crédito tributário em quantia que supera o valor de alçada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O Recurso Voluntário foi tempestivamente interposto e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, portanto, merecer conhecimento.

O Recurso de Ofício merece, também, admissibilidade na medida em que o valor em que parcialmente exonerado o crédito tributário em muito supera o valor de alçada fixada em portaria pelo MF.

2. PRELIMINAR

A Recorrente alega em seu recurso que as autuações seriam nulas por estarem desprovidas de motivação quanto ao fato de que a empresa não calculou corretamente o ajuste, diante do conjunto probatório apresentado à fiscalização e carreado aos autos, o que violaria o direito ao devido processo legal e à ampla defesa, constitucionalmente garantidos.

Neste ponto decidiu a r. DRJ, e peço vênias para transcrever excerto do voto:

Sobre este ponto, deve-se comentar que, realmente, não existe controvérsia a respeito da idoneidade das informações prestadas durante a ação fiscal. A Fiscalização acolheu tais dados, não questionando as planilhas de custos e de produção que lhe foram apresentadas. Por inexistir qualquer querela neste sentido, não se vê motivos para que a Fiscalização tivesse juntado aos autos os demonstrativos que lhe foram entregues pela contribuinte bem como os documentos que lhe dariam suporte.

Tendo em vista que tais valores foram aceitos como verdadeiros, também não existiu qualquer motivo para que a Fiscalização juntasse aos autos a contabilidade da contribuinte. Ora, se os dados referentes à produção foram acatados pelo Fisco, é de se admitir eles estão devidamente registrados na contabilidade, a qual, no cenário descrito, espelha adequadamente a realidade. Se não existe controvérsia acerca dos fatos ocorridos, não há motivos para que a Fiscalização apresente provas neste sentido. Tais elementos, se tivessem sido juntados, em nada agregariam à autuação, visto que a autuada não teria razões para se contrapor a eles.

Quanto aos cálculos, a Fiscalização tomou conhecimento do procedimento realizado pela contribuinte, cotejando os resultados por ela apresentados com aqueles decorrentes da aplicação do método previsto pela IN SRF nº 243, de 2002. Diante das divergências, calculou o ajuste nos preços de transferência.

Verifica-se, assim, que a controvérsia entre o Fisco e a contribuinte cinge-se aos critérios que devem ser realizados para se chegar aos valores dos preços de transferência. Não se diverge acerca das informações atinentes à produção e a seus custos, da aplicabilidade do método PRL 60% aos produtos em exame ou da insuficiência ou imprestabilidade dos documentos apresentados.

Neste contexto, se a Fiscalização apresentar adequadamente quais os critérios que reputa corretos e quais os valores que serviram de base à sua análise, a contribuinte terá condições de contestar a conclusão fiscal, apresentando a impugnação que considerar mais adequada ao efetivo exercício do direito à ampla defesa.

Não há necessidade, portanto, de que o Auditor-Fiscal informe em que ponto, precisamente, a contribuinte errou. Para fins de validação do lançamento fiscal é suficiente a apresentação do cálculo correto de forma transparente, explicitando-se o meio pelo qual se chegaram aos resultados apontados. Diante destas informações, a contribuinte terá plenas condições de refletir sobre o seu procedimento e sobre raciocínio fiscal a fim de contestá-lo perante o órgão julgador competente.

Deste modo, o Auditor-Fiscal, ao deixar evidente os critérios adotados e a norma que os fundamenta (IN SRF nº 243, de 2002), acabou por apresentar motivação condizente ao caso concreto, o que é confirmado pela própria impugnação oferecida, a qual explicou, em detalhes, os cálculos realizados pela contribuinte e pelo Agente Fiscal, vinculando-os, respectivamente, à interpretação ela faz do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, e à interpretação do Fisco, exarada na citada instrução normativa.

A precisão da motivação permitiu à impugnante não apenas discutir a adequada interpretação da lei, mas também questionar os cálculos realizados pela Fiscalização à luz da própria IN SRF nº 243, de 2002, no que tange aos insumos utilizados em mais de um produto manufaturado.

Ante o exposto, não é possível se aceitar a tese da defesa de que a falta de apresentação da contabilidade ou a ausência de indicação dos erros de cálculo cometidos pela contribuinte, na motivação das autuações, tenham resultado em efetiva limitação na compreensão dos motivos que ensejaram o lançamento fiscal, cuja consequência seria o prejuízo ao exercício do direito de defesa.

Saliente-se, por fim, que a retificação dos cálculos promovida em conclusão a diligência fiscal não representa tentativa de convalidação do ato administrativo. A revisibilidade do lançamento fiscal em sede do contencioso administrativo tributário é perfeitamente aceitável consoante o disposto no inciso I do artigo 145 do CTN2, principalmente em casos análogos ao presente, em que apenas foram realizados novos cálculos com base em elementos que já haviam sido disponibilizados à Fiscalização durante a ação fiscal e sem que tenha havido a introdução de qualquer nova motivação fática ou jurídica que viesse a suprir anterior omissão do Fisco.

A meu ver, a frase questionada *de que o cálculo utilizado não estaria conforme qualquer legislação pretérita ou atual sobre o tema*, passa mais de mera retórica que questionamento real dos cálculos. Tanto é assim, que ao proceder o Auto de Infração ancorou sua acusação na fórmula ditada pela IN 243/02.

Acima disso, a ausência de prejuízo no caso concreto impediria o reconhecimento da nulidade suscitada, pelo quê, passo a análise do mérito.

3. DO MÉRITO:

O primeiro ponto recorrido diz respeito a ilegalidade da IN 243/02 vis-à-vis o disposto na Lei n. 9.430/96. Como já venho votando e ainda não me convenci do contrário, a IN SRF 243/02 não dispôs de lastro legal até o advento da Lei 12.715/2012.

Conforme visto em sede do relatório a contribuinte entende pela ilegalidade da IN 243 na medida em que ao ser editada extravasou as bordas legais do art.18, II, da Lei n. 9.430/1996 que indica as balizas legais de aplicação do método PRL 60.

A legislação brasileira de preços de transferência foi editada com vistas a evitar a transferência "indireta" de lucros ao exterior devendo ser observada por sociedades empresárias que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior.

As normas de preços de transferência têm fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por *partes independentes* (“preço parâmetro” ou “preço arm’s length”).

A partir do método adotado operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão sujeitam-se aos ajustes de preço de transferência como se houvessem praticado o *preço parâmetro*. A propósito do assunto didáticas são as lições de Luís Eduardo Schoueri (*Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006):

“1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.

1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se

concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades ‘reais de grupo’, empresas independentes têm seus resultados expressos em ‘reais de mercado’.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas ‘converter’ valores expressos em ‘reais de grupo’ para ‘reais de mercado’, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas ‘converte’ para uma mesma unidade de referência (‘reais de mercado’) a mesma realidade expressa noutra unidade.

1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio arm’s length, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada.”

composição do método de controle dos preços de transferência referenciado pelo mencionado dispositivo, não se pode admitir a imposição de sua observância pela contribuinte, ao menos no que se refere ao período anterior à alteração legislativa mencionada. (Acórdão n.1301-001.275)

Sem qualquer pretensão de antecipar qualquer juízo de mérito do caso ora posto em julgamento tem-se que a sucessão legislativa ocorrida, que consta da ementa, enuncia alguma pecha de ilegalidade no ato da IN 243 que merece ser detalhadamente enfrentada a fim de aferir se de fato há o extravasamento das bordas legais ou mera regulamentação do método previsto no art.18, II, da Lei n.9.430/1996, vejamos:

A Lei n.9.430/1996 ao estabelecer o método de controle de preços de transferência do Preço do Lucro de Revenda menos o Lucro parte da ficção de que o contribuinte auferir 60% de lucro quando da sua agregação de valor e revenda do produto final (PRL60).

O que ocorre é que quando da edição da IN n.243/2002 houve alterações significativas quanto à metodologia de cômputo do preço parâmetro sendo imperioso desvendar se a IN apenas regulamentou-a ou de fato transbordou os limites fixados em lei conforme alegou a recorrente.

A questão está em desvendar qual a diferença do método de cálculo previsto em lei daquele introduzido na IN 243. Luís Eduardo Schoueri (*Op.Cit*, p.169) indica a partir de dois elementos o que está a ensejar a majoração ao ajuste nos preços de transferências:

Cálculo da "margem de lucro": a divergência dos resultados da Lei n.9.959/00 e da IN n.243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo 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. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma margem de lucro, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n.243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do "preço-parâmetro": a expressão "preço-parâmetro" é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com ao qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada "controlada". O "preço-parâmetro" é obtido de forma diversa na Lei n.9.959/00 e na IN n.243. Enquanto na lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN pretende que o limite seja estabelecido a partir do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.

Cristalino resta, assim, que a IN inovou na legislação tributária rompendo os limites fixados em lei.. O quadro comparativo formulado pelo contribuinte traz luz com as transcrições

procedidas para indicar que a IN 243 desbordou de sua função regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

A Lei n. 9.430 dispõe que o método PRL consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a IN se refere à média aritmética ponderada. Ademais, a IN consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada na Lei nº 9.430.

Nessa perspectiva, atente-se que, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração tem aptidão de majorar o IRPJ e CSLL, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

O que tem-se é que antes da edição da IN 243 o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que a partir da edição da IN sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira no custo total do bem.

Não se ignora conforme consta da decisão da DRJ que a Receita Federal dispõe do poder normativo para a expedição de INs, contudo, deve se ater à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância.

Na ordem constitucional brasileira não se admite que a Administração Tributária termine por legislar de modo a majorar tributo. Tanto mais no caso ora em julgamento no qual a própria lei já fornecia todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma. Senão outro é o entendimento deste CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário 2002
DECADÊNCIA-IRPJ e CSLL - ANO-CALENDÁRIO DE 2002 - O fato gerador de IRPJ e CSLL é o lucro real anual e conclui-se em 31-12-2002, operando-se a decadência apenas a partir de 31-12-2007.

DIVERGÊNCIA NA ADIÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – A autoridade fiscal analisou os suportes analíticos apresentados pela contribuinte e notou insuficiência na adição voluntária de preço de transferência por ela efetuada. A contribuinte nega esse erro, mas não traz quaisquer outros documentos ou suportes que possam infirmar os controles verificados em sede de fiscalização. O ônus da prova cabe à contribuinte que dele não se desincumbiu.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL - PRODUTOS IMPORTADOS A GRANDEL - ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM - O acondicionamento dos medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-

se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL-60%).
PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - 60% - IN SRF 243/02 - ILEGALIDADE

A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei. (Acórdão n.1302-00915).
GRIFOS NOSSOS

Não se ignora que há posicionamentos diversos perante este Eg. CARF, porém, sobejam argumentos para conclusão pela ilegalidade da IN conforme reiteradamente já reconhecido neste Tribunal Administrativo (Acórdãos n.1202-000835 E 1101-000864); o que só evidencia que a palavra final sobre a contenda será dada pelo Poder Judiciário por ventura este Tribunal Administrativo não seja fiel ao princípio da legalidade tributária.

O Poder Judiciário, por sua vez, já vem posicionando-se pela ilegalidade da IN ante inobservância das balizas fixadas em lei, vejamos:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.

-Recurso provido.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 316016 - 0034048-52.2007.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, julgado em 19/08/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/09/2010 PÁGINA: 257)

Por último oportuna se faz transcrição da ementa de julgado proferido também pelo TRF 3 no mesmo sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA. (TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-25.2005.4.03.6100/SP

2005.61.00.028202-8/SP

Ante todo o exposto, considerando o posicionamento deste CARF pela ilegalidade da IN e confirmado pelo Poder Judiciário mesmo que ainda não em sede de precedente judicial vinculante, voto por julgar procedente o Recurso Voluntário e extinguir o crédito tributário lançado.

Por coerência, caso não prevaleça esse entendimento, entendo que o lucro da exploração deverá ser recomposto a partir do novo lucro líquido do resultado apurado, conforme dita o art. 544 do RIR e art. 45 da Lei 10.637/2002. Em que pese a vedação veiculada no art. 66 da IN SRF 267/02, que abaixo transcrevo, referido artigo não possui base legal:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

A análise dos veículos normativos listados no preâmbulo da IN SRF 267/02, nos leva a conclusão que apenas o art. 18, §5º, a da Lei 4239/63 poderia embasar esta vedação:

Art 18. A pessoa jurídica poderá descontar do imposto de renda e adicionais não restituíveis que deva pagar: (Regulamento) (Vide Lei nº 4.869. de 1965) (Vide Decreto nº 59.001. de 1966) (Vide Medida provisória nº 2.156-5, de 24.8.2001)

a) até 75% (setenta e cinco por cento) do valor das obrigações que adquirir, emitidas pela SUDENE, através do FIDENE, para o fim específico de ampliar os recursos do mesmo Fundo; (Vide Lei nº 5.508, de 1968) (Revogado pela Lei nº 5.508, de 1968)

b) até 50 % (cinquenta por cento) do valor do imposto e adicionais não restituíveis referidos neste artigo, para fins de reinvestimento ou aplicação em projetos agrícolas, industriais e de telecomunicações entre comunidades da área de atuação da SUDENE, que esta Autarquia tenha declarado ou venha a declarar, na forma deste artigo, de interesse para o desenvolvimento do Nordeste. (Redação dada pela Lei nº 4.869, de 1965) (Vide arts. 21 e 40 da Lei nº 5.508, de 1968) (Vide Decreto-Lei nº 1.106, de 1970) (Vide Decreto-Lei nº 1.179, de 1971) (Vide Medida provisória nº 2.156-5, de 24.8.2001)

§ 5º Os favores de que trata este artigo não se aplicam: (Vide Medida provisória nº 2.156-5, de 24.8.2001)

a) ao imposto de renda e adicionais referentes a exercícios anteriores ao de 1962, bem como ao imposto devido por lançamento " ex officio " ou suplementar; (Vide Medida provisória nº 2.156-5, de 24.8.2001)

b) ao contribuinte que estiver em débito com o imposto de renda, o imposto adicional de renda e os adicionais restituíveis, ressalvados os débitos pendentes de decisão administrativa ou judicial. (Vide Medida provisória nº 2.156-5, de 24.8.2001)

Ocorre que referido artigo foi revogado pelo inciso XVII do art. 32 da MP 2156-5/2001:

Art. 32. Ficam revogados:

XVIII - o art. 18 da Lei no 4.239, de 27 de junho de 1963, ressalvado o direito previsto no art. 9º da Lei no 8.167, de 16 de janeiro de 1991, para as pessoas que já o tenham exercido, até o final do prazo previsto para a implantação de seus projetos, desde que estejam em situação de regularidade, cumpridos todos os requisitos previstos e os cronogramas aprovados.

Assim, ante a inexistência de amparo legal, entendo que a IN 267/02 *per se* não pode limitar um direito previsto em lei a recomposição do lucro da exploração. Assim, na hipótese desta Câmara decidir pela manutenção dos ajustes de preço de transferência, entendo que deverá ser recomposta a base do lucro da exploração.

Por fim, quanto ao Recurso de Ofício não vislumbro razões para reforma da decisão proferida pela DRJ que julgou impugnação procedente em parte exonerando, assim, parcialmente o crédito tributário conforme tabela constante à fls.36 da decisão DRJ.

Adoto como razões de decidir as bem lançadas motivações constantes da decisão da DRJ para concluir que legítima a retificação do crédito tributário nos termos da conclusão da diligência fiscal realizada no âmbito da impugnação feita pelo contribuinte dado que admitidas suas alegações a respeito dos insumos que foram utilizados em mais de um produto e revisados os cálculos.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Redator-Designado

Apresento minhas homenagens ao fundamentado voto do Conselheiro relator mas dele, respeitosamente, ousou divergir no que se refere à suposta ilegalidade da IN/SRF/243/2002, bem como quanto à necessidade de recomposição do lucro da exploração.

Quanto ao método PRL, o normativo em questão regulamentou o art. 18, da Lei nº 9.430/96 de forma a evitar distorções na apuração tendo como parâmetro principal o fato de que a operação a ser objeto de avaliação é a importação do insumo.

Sob esse prisma, a sistemática de apuração deve ter como base uma fórmula com escopo na apuração do preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo 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.

O entendimento do sujeito passivo parte de uma leitura equivocada do inciso II do mencionado art. 18 abaixo transcrito (destaques acrescentados):

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;

Na redação do item 1, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro como quer ver o sujeito passivo. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados

Admite-se que a redação do dispositivo não foi das mais felizes. Nesse sentido, vale transcrever as observações da PGFN com base em voto pelo I. Conselheiro 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: $PP = PL - 0,6 \times PL - \underline{VA}$.¹

[...]

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.² 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.”

(grifos nossos)

Assim, antes mesmo de se adentrar na proporcionalidade trazida pela IN/SRF 243/2010 já se pode definir como equivocada a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18, da Lei nº 9.430/96.

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.*

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

Por outro lado, na ótica até aqui exposta o ajuste obtido ainda merece aprimoramento.

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.

Daí porque se justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada na IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12 que, além de deixar claro que 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 que se refere à ilegalidade da IN SRF 243/2010, o estudo da PGFN traz um comparativo com a revogada IN SRF nº 32/2001 para concluir que as opções interpretativas do art. 18 da Lei nº 9.430/96 conduzem à necessidade de regulamentação interpretativa mais específica sem que isso possa implicar em violação ao texto legal:

[...]

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*

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.

[...]

Alega a recorrente que o posterior advento da Medida Provisória nº 478/2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715/2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, demonstram a ilegalidade anterior desse ato normativo.

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478/2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715/2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa. O legislador pode muito bem reformular o texto legal apenas para não deixar dúvidas sobre a interpretação mais adequada de uma dada norma. Isso, de maneira nenhuma, significa que se deva interpretar o texto pretérito a contrário senso.

Quanto à jurisprudência, no âmbito administrativo a questão já está consolidada em todas as turmas ordinárias bem como na CSRF como são exemplos os Acórdãos 9101-002.514 e 9101-002.317, em julgamentos recentes,

Na esfera judicial, não há ainda uma consolidação jurisprudencial determinada por Tribunal superior (Recurso Repetitivo ou Repercussão Geral).

Para corroborar os argumentos de que a IN SRF 243/2002 não traz qualquer ilegalidade ou aumento de carga tributária, trago, pelo caráter didático, os exemplos contidos em forma de Anexos ao Acórdão 9101-002.514:

Anexo 1

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PL60 - Interpretação do Sujeito Passivo

(1A) PParam = PLV – ML, onde:

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

(2A) ML = 60%*(PLV- VA),

onde:

VA é o “valor agregado no País”

Substituindo-se ML contido na equação (1A) por ML conforme descrito na equação (2A) tem-se o seguinte:

$$PParam = PLV - 60\%*(PLV - VA)$$

$$PParam = PLV - 60\%*PLV + 60\%*VA$$

$$(3A) PParam = 40\%*PLV + 60\%*VA$$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será:

$$(4A) Adição = PPrat - PParam, \text{ onde:}$$

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3A) por PParam conforme descrito na equação (4A), tem-se:

$$Adição = PPrat - (40\%*PLV + 60\%*VA)$$

$$(5A) Adição = PPrat - 40\%*PLV - 60\%*VA$$

Anexo 2

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"

$$(1B) PParam = PLV - ML - VA$$

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

- VA é o "valor agregado no País"

$$(2B) ML = 60\%*PLV$$

Substituindo-se ML contido na equação (1B) por ML conforme descrito na equação (2B) tem-se o seguinte:

$$PParam = PLV - 60\%*PLV - VA$$

$$(3B) PParam = 40\% * PLV - VA$$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

$$(4B) Adição = PPrat - PParam$$

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3B) por PParam conforme descrito na equação (4B), tem-se:

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV - VA)$$

$$(5B) Adição = PPrat - 40\% * PLV + VA$$

Anexo 3

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 PRL60

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação da mesma norma (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5A) e (5B) presentes nos anexos 1 e 2, respectivamente. O símbolo \Leftrightarrow , abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

$$(5A) \Leftrightarrow (5B)$$

$$(5A) Adição = PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$$

$$(5B) Adição = PPrat - 40\% * PLV + VA$$

$$PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA \Leftrightarrow PPrat - 40\% * PLV + VA$$

Ora, como a parcela $(PPrat - 40\% * PLV)$ é igual em ambos os lados da relação, fica claro que, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir-se valor agregado negativo), a adição em (5A) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de $(PPrat - 40\% * PLV)$, desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação "correta" da mesma norma (5B).

No anexo 4, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 4

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Tabela Exemplificativa

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem produzido no país a pessoa não vinculada, em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido no país é o mesmo, e a transação ocorre entre pessoas não vinculadas, o preço de venda do produto produzido no país foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões também permanece constante o valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem, seu preço pode ser livremente ajustado entre as pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto a pessoa vinculada com o valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

Lei 9.430/96- Interp. do Contrib. - Anexo 1	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV-VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PParam = PLV-ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00

Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	170,00	470,00	770,00
--------------------------------	-------------	-------------	---------------	---------------	---------------

Lei 9.430/96- Interp. Correta - Anexo 2	A	B	C	D	E
Pprat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV)	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV-ML-VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Anexo 5

Instrução Normativa SRF nº 243/2002 PRL60

O objetivo do presente anexo é representar matematicamente o cálculo do PRL60 previsto no art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002

(1C) PParam = PartBI → PP – ML, conforme art. 12, § 11, V, da IN SRF 243/2002.

(2C) ML = 60%* PartBI → PP, conforme art. 12, § 11, IV, da IN SRF 243/2002.

Substituindo-se ML contido na equação (1C) por ML conforme descrito na equação (2C), tem-se:

$$PParam = PartBI \rightarrow PP - 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

(3C) PParam = 40%* PartBI → PP, onde:

PartBI → PP é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(4C) PartBI → PP = %PartBI-> PP*PLV, onde:

%PartBI-> PP é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

$$\text{(5C) } \%PartBI \rightarrow PP = \frac{PPrat}{(PPrat + VA)}$$

Substituindo (5C) e (4C) em (3C), teremos:

$$\text{(6C) } PParam = 40\% * PLV * \frac{PPrat}{(PPrat + VA)}$$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

Adição = PPrat – PParam, onde:

Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativo, não haverá adição.

$$(7C) \text{ Adição} = PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$$

Anexo 6

PRL60 Adição ao Lucro Real

IN SRF 243/2002 vs. "Correta" Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do 18 da Lei nº 9.430/96 (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5B) e (7C) presentes nos anexos 2 e 5, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

$$(5B) \diamond (7C)$$

$$(5B) \text{ Adição} = PPrat - 40\% * PLV + VA$$

$$(7C) \text{ Adição} = PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$$

$$PPrat - 40\% * PLV + VA \diamond PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$$

O exame da relação acima requer um pouco mais de atenção. Repare que na equação (5B), se multiplicarmos o termo (40%*PLV) por 1 não a alteraremos em nada (40%*PLV = 40%*PLV*1). Veja também que na equação (7C) o mesmo termo (40%*PLV) está multiplicado pelo termo (PPrat/(PPrat + VA)).

É fácil ver que o termo (PPrat/(PPrat + VA)) será sempre um número maior que zero e menor ou igual a 1.

Assim, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir valor agregado no país negativo), a adição em (7C) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de (PPrat - 40%*PLV), desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF 243/2002 (7C) resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430/96 (5B). Ou seja:

$$(7C) \leq (5B), \text{ onde o símbolo } \leq \text{ significa menor ou igual.}$$

No anexo 7, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 7**PRL60 Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243/2002, e a aplicação do mesmo método segundo a "correta" interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o produto produzido no país é o mesmo em todos os cenários, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, o mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto à pessoa vinculada, com o valor agregado no país, se aproxima ou supera o preço líquido de venda do produto produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

IN SRF 243/2002- Anexo 5	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
$\%PartBI \rightarrow PP = PPrat / (PPrat + VA)$	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
$PartBI \rightarrow PP = \%PartBI > PP * PLV$	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
$ML = 60\% * PartBI > PP$	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
$PParam = PartBI > PP - ML$	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	230,77	521,05	816,00
Lei 9.430/96- Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E

PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML -VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

No que se refere à recomposição do lucro da exploração, o art. 66, da IN/SRF nº 267/2002 é taxativo na vedação desse procedimento em caso de lançamento de ofício:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Nessa mesma linha, o Parecer Normativo CST nº 11/81 nos itens 11 a 13 estabeleceu que o gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar. A jurisprudência recente desta Corte abraçou esse entendimento sem qualquer crítica à legalidade dos atos normativos supra mencionados. Como exemplo:

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, sendo vedada a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício. (Acórdão 1302-002.349, sessão de 17/08/2017).

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os ajustes ao lucro líquido na determinação do lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos de redução e isenção do imposto, limitam-se aos itens expressamente previstos na lei, não sendo enquadrado entre estes as adições decorrentes de glosas de despesas indedutíveis promovidas em procedimento de ofício. (Acórdão 1301-002.000, sessão de 03/05/2016)

Do exposto, também no que se refere à recomposição do lucro da exploração entendo que o recurso não merece ser provido.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto

