



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

Processo nº 10283.720851/2010-87
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.275 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria Preços de Transferência
Recorrentes LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

As autoridades julgadoras, no Processo Administrativo Fiscal Federal, encontram-se atreladas aos critérios de legalidade, devendo, sempre que necessário, reconhecer a ilegalidade de atos normativos infralegais que, na aplicação específica, demonstram estar em dissonância com os respectivos comandos normativos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. IN SRF 243/2002.

As disposições do artigo 12 da IN SRF 243/2002, especificamente no que diz respeito aos critérios de aplicação do método PRL60, encontravam-se, até a edição da MP 562/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), em descompasso com as determinações legais, somente se evidenciando a harmonia do sistema a partir da inovação legislativa proporcionada pelos novos dispositivos.

Por força dessa conclusão, reconhecendo-se a ilegalidade da 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício. 2) Por maioria de votos, **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Suplente convocado).

(Assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Suplente Convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Tomando como base o relatório apresentado pela r. decisão de primeira instância, destaco:

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 02-21, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, anos-calendário 2006, com crédito total apurado no valor de R\$ 270.189.423,24, incluindo o principal (IRPJ e CSLL), a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 30/11/2010. O(a) contribuinte tomou ciência do(s) lançamento(s) em 07/12/10 (fls. 03 e 13).

De acordo com a descrição dos fatos do(s) Auto(s) de Infração, o contribuinte incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Falta de adição da parcela dos custos de bens adquiridos no exterior, de pessoa vinculada, que excede o preço parâmetro de transferência.

Assevera a Autoridade Lançadora que a Interessada utilizou o método de cálculo Preço de Revenda Menos Lucro de 60% (PRL-60) no ajuste do preço de transferência, sem adotar os parâmetros de cálculo definidos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 e IN SRF 243/2002. Razão por que os ajustes calculados pela fiscalização, com base nas informações fornecidas em arquivos magnéticos pelo próprio sujeito passivo, foram superiores aos apurados por este, resultando no lançamento.

O(a) contribuinte apresentou sua(s) impugnação(ões) ao(s) lançamento(s) em 05/01/2011 (fls. 429-461), na(s) qual(is) alegou em síntese que:

Da ilegalidade da IN SRF 243/2006

1. A Lei nº 9.959/2000 permitiu a aplicação do método PRL para bens importado aplicados à produção, utilizando uma margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda, diminuído das deduções previstas na Lei nº 9.430/96 e do valor agregado no país;
2. As IN SRF 113/2000 e 32/2001 determinavam que o método PRL deveria ser calculado com base no preço de venda do bem produzido, e que este valor deveria ser tomado em seu valor absoluto. Com base neste valor, seriam feitas as deduções previstas em lei e diretamente calculada a margem de lucro. Finalmente a margem de lucro seria diretamente diminuída do preço líquido de venda para apuração do preço parâmetro, sem qualquer adicional;
3. IN SRF 243/2002 modificou a estrutura do PRL 60 ao introduzir no cálculo elementos que não estavam previstos na Lei nº 9.430/96 (incisos II, III, IV e V do § 11 do art 12 da IN SRF 243/2002), tornado-o mais oneroso ao contribuinte;
4. A alteração promovida pela IN SRF 243/2002 afeta diretamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo, portanto, ilegal, nos termos do art. 97 do CTN, por extrapolar sua competência, que é de norma meramente regular e interpretativa;
5. A ilegalidade acima apontada ficou clara pela exposição de motivos da MP nº 478/2009, que tentou, entre outras coisas, alterar o art. 18 da Lei nº 9.430/96;

Do cálculo CPL

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

Autenticado digitalmente em 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 09/07/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6. Em relação ao insumo EAZ6348Q-E127UEVZ (PDP, Module-VGA), utilizado na fabricação do produto código EAZ42PC1RVAWZ (televisor de plasma com tela de 42 pol), utilizou a metodologia de cálculo do CPL, conforme memória de cálculo e CD fornecido à fiscalização. Contudo, tal fato foi, sem justificativa, desconsiderado pela fiscalização para aplicação indiscriminada do método de cálculo do PRL. O que torna ilegal o ajuste empreendido pela fiscalização;

7. Ainda que tivesse indicado, na DIPJ, o método PRL com relação a determinado insumo, e posteriormente apresentasse a fiscalização outra metodologia de cálculo, prevaleceria o método que representasse menor ajuste, independentemente do momento de apresentação das informações;

8. A Lei nº 9.430/96 não estabelece preclusão temporal para escolha do método de cálculo do preço de transferência;

Da multa e dos juros

9. A multa de 75% é abusiva, extorsiva, expropriatória e confiscatória, na forma do art. 150, IV, da CF, na medida que não houve fraude, sonegação, dolo ou má-fé por parte da recorrente, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade;

10. A jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, por inconstitucionalidade, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários: Nesse sentido o REsp 215881/PR e o REsp 450422/PR;

11. A cobrança dos juros de mora sobre a multa aplicada é ilegal, eis que a Lei nº 9.250/95, que instituiu a taxa SELIC como parâmetro de correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal, ou seja, aos tributos e contribuições, e -que o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 somente autorizou a aplicação dos juros de mora sobre a multa quando esta é lançada isoladamente. Nesse sentido o Acórdão nº 101-95.469, de 24/04/2006;

Da juntada de novos documentos e pedido de diligência

12. Por fim, protesta pela juntada posterior de novos documentos e realização de diligência.

Com base nesses fundamentos, entendeu a douta DRJ-Belém (PA) pela procedência parcial da impugnação, destacando na ementa de seu acórdão as seguintes e específicas conclusões:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa:

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.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO DE CÁLCULO. MOTIVAÇÃO. É improcedente o procedimento de desconsideração do método de cálculo do preço parâmetro de transferência, que não está devidamente motivado.

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.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, com efeito inter partes, não podem ser aplicadas a outros casos.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em decorrência da exoneração tributária promovida pela r. decisão de origem e, decorrência da anulação parcial do procedimento da fiscalização no que tange à descon sideração dos ajustes promovidos pela contribuinte em relação ao insumo indicado como sendo EAZ6348Q- E127UGVZ, no valor de R\$ 70.149.441,92, foi então determinada a análise do julgado por este CARF, em decorrência da interposição do competente recurso de ofício.

Regularmente intimada a contribuinte no dia 02/06/2011, foi por ela interposto o seu competente Recurso Voluntário, protocolado no dia 01/07/2011, pretendendo a reforma da decisão prolatada e, em conseqüência, a anulação integral do lançamento efetivado, redargüindo, agora, todos os argumentos antes apresentados em sua impugnação, com destaques então às considerações trazidas pela r. decisão de primeira instância.

Em oposição aos argumentos aduzidos pela recorrente, sustentando a validade dos argumentos da fiscalização e, por conseqüência, a necessidade de manutenção dos termos da r. decisão recorrida, comparece ainda a douta PGFN apresentando as suas CONTRA-RAZÕES de Recurso Voluntário.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER – Relator.

Sendo regular o recurso de ofício e tempestivo o recurso voluntário, conheço de ambos os recursos interpostos nestes autos.

Do Recurso de Ofício

A primeira consideração a ser tratada nos presentes autos, diz respeito à parcela da exoneração tributária promovida pela r. decisão de primeira instância, que, pelo se verifica, refere-se, especificamente, à anulação do procedimento adotado pela fiscalização, especificamente no que diz respeito à desconconsideração dos cálculos e demonstrativos apresentados pela contribuinte em relação à aplicação do método CPL sobre o insumo identificado como sendo o EAZ6348Q- E127UGVZ.

Após a demonstração de um leve equívoco na identificação do insumo nas razões de ambas as partes, demonstra o ilustre Sr. Relator da decisão de origem que o produto ÉAZ6348Q-E127UGVZ é exatamente o mesmo daquele indicado como sendo o EAZ6348Q-E127UEVZ, tratando-se, no caso, de mero erro de grafia promovido pela contribuinte ou pelos agentes fiscais.

Em seguida a essas considerações, destaca a r. decisão de origem que a fiscalização, pelo que se verifica, simplesmente desconconsiderou as informações prestadas pela contribuinte, destacando, em suas razões, a invalidade do procedimento sob os seguintes e específicos fundamentos:

No caso concreto, o sujeito passivo indicou a metodologia de cálculo do preço parâmetro do insumo EAZ6348Q- E127UGVZ, bem como apresento a respectiva memória de cálculo. A fiscalização, por sua vez, desconconsiderou tal cálculo, porém ao expressou sua falta de convicção no cálculo apresentado pelo sujeito passivo. É o que se depreende pela leitura dos fatos narrados no Auto de Infração (fls. 04-09).

Logo, na ausência de indicação do pressuposto que levou a fiscalização a desconconsiderar o preço parâmetro CPL do insumo EAZ6348Q- E127UGVZ, o ajuste do preço de transferência relativo ao mesmo insumo, no valor de R\$ 70.149.441,92, deve ser considerado improcedente ante a ilegalidade do procedimento.

Pelo que se verifica, após rápidas incursões nos registros e nos documentos contidos nos autos, mostra-se perfeitamente sindicável o equívoco na identificação do insumo apontado, sobretudo pela verificação da identidade quantitativa a eles relativa, não se podendo assim, de forma alguma, admitir a desconconsideração promovida pelos agentes da fiscalização, da forma como aqui então especificamente apontada.

Diante dessas razões, entendo, no caso, completamente inatacáveis as conclusões atingidas pela douta DRJ de primeira instância em relação à exoneração efetivada, devendo assim ser então aqui devidamente mantida por este Conselho.

Em face dessas considerações, encaminho o meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo, assim, a exoneração da forma como efetivada.

Do Recurso Voluntário

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(grifos e destaques nossos)

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

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

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

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente e

m 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 09/07/2014 por VALMAR FO

NSECA DE MENEZES

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A discussão a respeito da legitimidade da avaliação da legalidade dos atos normativos infralegais pelos órgãos de julgamento, de fato, é tema hoje pacífico na doutrina e jurisprudência pátria, sendo aí relevante o destaque que se faz em relação à diferença entre às Delegacias da Receita Federal, responsáveis pela fiscalização e pelo lançamento de tributos contra os contribuintes, e os atos próprios das chamadas Delegacias Regionais de Julgamento –

DRJ, cuja competência, a teor do que estabelecido nas disposições do Decreto 70.235/72, é, exatamente, a de controle de legalidade dos atos administrativos.

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

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

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

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

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

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

Lei 9.430/96:

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

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

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

(...)

IN 243/2002

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Independentemente de toda a discussão relativa à adequação ou não do texto das normas apontadas, é relevante destacar que, a rigor, os métodos apontados são apresentados como instrumentos para a metrificação dos valores aplicados em decorrência de operações havidas entre partes relacionadas, especificamente como forma de garantir a impossibilidade da distribuição disfarçada de resultados, o que, insista-se, é o cerne fundamental das normas relativas ao controle dos chamados "preços de transferência".

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

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

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

- 1) $PP = PLV - 60\%(PLV - VAB)$
- 2) $PP = PLV - 60\%(PLV) - VAB$

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

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

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

Eis as novéis disposições da Lei 9.430/96:

"Art. 18.

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

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

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

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

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

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

1. (revogado);

2. (revogado);

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

Autenticado digitalmente em 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente e

m 06/05/2014 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 09/07/2014 por VALMAR FO

NSECA DE MENEZES

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

I - não vinculadas; e

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por essas razões, encaminho o meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto, reconhecendo, no caso, a ilegalidade das disposições contidas na IN 243/2002, especificamente no período anterior à vigência da Lei 12.715/2012 (MP 563/2012), e, por essa razão, reconhecer a total insubsistência do lançamento efetivado.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator