



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

Processo nº 16561.000088/2007-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.211 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente DOW BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade, mas define critério de interpretação e aplicação da lei, compatível com o disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

EFEITOS DA IN 243/2002 AO PRÓPRIO ANO DE SUA EDIÇÃO. PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE, IRRETROATIVIDADE E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA.

A IN 243, editada em 13 de novembro de 2002, apenas passou a surtir efeitos a partir de 2003, em face do necessário respeito aos princípios da anterioridade, irretroatividade e proteção da confiança legítima.

ILEGITIMIDADE PASSIVA PARA RESPONDER POR EVENTUAIS MULTAS DEVIDAS PELA SUCEDIDA.

Aplica-se o entendimento do STJ, que decidiu, no Resp 923.012/MG, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), que “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão”.

Dessa forma, considerando o disposto no art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, a sucessora deve suportar as multas impostas no presente lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a infração relativa ao ano-calendário 2002, vencidos o conselheiro relator e a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por lhe dar provimento integral. Os demais conselheiros, em relação a parte provida, acompanharam o voto do relator pelo seu segundo fundamento; (ii) em segunda votação, relativa ao ano-calendário de 2003, por unanimidade de votos, os conselheiros mantiveram a exigência da multa de ofício. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Júnior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 16-22.998, proferido pela 5ª Turma da DRJ/SP1, na sessão de 28 de setembro de 2009, que, ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, por unanimidade de votos, julgou-a procedente em parte, de forma que foi mantido o crédito tributário e restabelecido parcialmente o resultado negativo.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal de fls. 1134 a 1140, em fiscalização empreendida junto à empresa UNION CARBIDE DO BRASIL S.A. (CNPJ nº 61.146.148/0001-23, sucedida, por incorporação, pela DOW BRASIL S.A., CNPJ nº 60.435.351/0001-57), relativa aos preços de transferência (importação e juros), constatou-se o seguinte:

Não houve resultado quanto ao item “juros”.

Quanto às importações, a fiscalização, no início do procedimento, entregou à contribuinte tabelas Access em branco para preenchimento. A partir dos dados fornecidos pela empresa por meio dessas tabelas, foi efetuada verificação preliminar, constatando-se que a contribuinte utilizou, para o cálculo dos preços de transferência, os métodos PRL (Preço de Revenda menos Lucro) e PIC (Preços independentes Comparados), verificando, para cada insumo, qual o método mais conveniente a ser adotado.

Os cálculos efetuados segundo o método PIC foram aceitos pela fiscalização.

No tocante aos insumos que utilizaram o método PRL para o cálculo do preço-parâmetro, a fiscalização buscou determinar, quanto ao processo produtivo, os pares insumo-produto, nos quais o insumo teria sido importado de vinculadas e o produto vendido no ano fiscalizado. Localizados esses pares, a fiscalização solicitou à contribuinte que fornecesse os coeficientes quantitativos insumo-produto e as participações percentuais do custo do insumo no produto vendido, utilizados no cálculo do método PRL60 (PRL com margem de lucro de 60%).

A partir desses dados e das tabelas Access anteriormente citadas, e considerando os ajustes já efetuados pela contribuinte, a fiscalização elaborou relatórios consolidados (relacionados a seguir), determinando as diferenças entre os ajustes obtidos pela fiscalização e os calculados pela contribuinte, segundo os métodos PRL20 e PRL60 (o método PIC, aceito pela fiscalização, não apresentou ajustes).

Os resultados as análises foram consolidados em 4 tipos de relatórios: (1) “Consolidação PT Importação”; (2) “Consolidação PRL20”; (3) “Consolidação PRL60”; e (4) “Consolidação PRL60 insumo Produto”. Para o ano-calendário 2002 há os 4 relatórios supracitados; para ano-calendário 2003 não há o relatório “Consolidação PRL20”, pois não houve (sic) resultado segundo esse método. A fiscalização apresenta, às fls. 1135 a 1139, uma breve análise dos campos de cada relatório, com as respectivas descrições de seus conteúdos.

A fiscalização obteve, então, como diferenças tributáveis, os montantes de R\$ 642.066,34 (ano-calendário 2002, fl. 1141) e R\$ 230.386,92 (ano-calendário 2003, fl. 1146), a seguir sintetizados (os cálculos detalhados encontram-se às fls. 1141/1148):

Processo nº 16561.000088/2007-29
Acórdão n.º 1301-003.211

S1-C3T1
Fl. 1.465

Ano-calendário 2002	
Produto	Ajuste (R\$)
00167989	569.193,72
00180498	33.475,72
00180537	24.016,61
00194916	15.380,29
Total	642.066,34

Ano-calendário 2003	
Produto	Ajuste (R\$)
00167989	216.179,04
00180537	14.207,88
Total	230.386,92

Obs. para o produto de código 00180498 foi utilizado o método PRL20; para todos os demais produtos, o método PRL60.

A empresa havia apresentado prejuízo no ano-calendário de 2002, e lucro no ano-calendário de 2003.

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos aos anos-calendário de 2002 e 2003:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Auto de Infração	fls. 1121 a 1125	
Fundamento legal	artigo 241 do RIR/99 c/c artigos 18 e 21 da Lei nº 9.430/96 e artigos 1º a 13 da IN SRF nº 243/2002	
Crédito Tributário (em reais)	47.817,70	Imposto
	35.863,27	Multa proporcional (75%)
	25.061,25	Juros de mora (cálculo até 31/07/2007)
	108.742,22	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	fls. 1126 a 1130	
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	14.514,37	Contribuição
	10.885,77	Multa proporcional
	7.606,98	Juros de mora (cálculo até 31/07/2007)
	33.007,12	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 31/07/2007	108.742,22	IRPJ
	33.007,12	CSLL
	141.749,34	TOTAL

Obs:

- Na apuração do IRPJ e da CSLL houve compensação do resultado negativo do período (ano-calendário 2002) e de períodos anteriores (ano-calendário 2003, com limite de 30%);

- FAPLI e FACS elaborados pela fiscalização às fls. 1154 a 1157.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 29/08/2007 (fls. 1121 e 1126), a DOW BRASIL S.A. (CNPJ nº 60.435.351/0001-57), sucessora

por incorporação da contribuinte UNION CARBIDE DO BRASIL S.A. (CNPJ nº 61.146.148/0001-23), por meio de sua advogada, regularmente constituída (fl. 1178), apresentou, em 28/09/2007, a impugnação de fls. 1162 a 1177, alegando, em síntese, o seguinte:

DO MÉTODO PRL20

A contribuinte foi autuada por existir uma diferença, quando da utilização do método PRL20, em relação ao insumo UPE HFDE-4201 SC OB..1300L (código interno 00180498), no valor de R\$ 33.475,72, no ano-calendário de 2002.

Ocorre que está devidamente registrado na Ficha 34 da DIPJ/2003 (fl. 1211) um ajuste no valor de R\$ 33.699,45, relacionado com o insumo UPE HFDE-4201 SC OB 1300L (código interno 00180498), conforme demonstra a documentação anexa (doc. 02, fl. 1212).

Dessa forma, resta claro que, em relação ao método PRL20, não existe nenhuma incorreção em relação aos ajustes efetuados. Inclusive, o ajuste realizado pela empresa é maior que o indicado pela fiscalização.

DO MÉTODO PRL60

As diferenças de ajuste no cálculo do PRL60 referem-se à divergência de critério entre o cálculo utilizado pela contribuinte e o cálculo da fiscalização.

Isso porque a contribuinte apurou o preço-parâmetro conforme previsto na Lei nº 9.959/2000 e no artigo 12 da IN SRF nº 32/2001, além de utilizar o percentual necessário de cada material para a produção dos produtos finais, enquanto a fiscalização adotou o critério estabelecido na IN SRF nº 243/2002, bem como a participação real de cada material nos produtos finais.

Ressalta a impugnante que não foi utilizado o critério previsto no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, por se entender ser o mesmo ilegal (conforme demonstrado às fls. 1164 a 1173).

DA ILEGALIDADE DA MULTA DE OFÍCIO

A impugnante (CNPJ nº 60.435.351/0001-57) não é a pessoa jurídica que praticou as operações contra as quais foi lavrado o Auto de Infração ora debatido. A empresa autora das operações denominava-se Union Carbide do Brasil S.A. (CNPJ nº 61.146.148/0001-23), e foi incorporada pela impugnante.

O artigo 132 do CTN reconhece a responsabilidade do incorporador somente em relação a tributos devidos, e não em relação à multa de ofício, tendo em vista que multa não é tributo.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais confirma esse entendimento (fl. 1176).

A multa não é tributo e, portanto, não pode ser imputada ao sucessor por incorporação, motivo pelo qual deve ser julgada improcedente a sua aplicação ao presente caso.

DO PEDIDO

Diante do exposto, requer a impugnante que o Auto de Infração seja declarado insubsistente.

Na sequência, foi proferido o Acórdão recorrido, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL20. AJUSTE JÁ DECLARADO.

Constatado que a contribuinte havia declarado em sua DIPJ ajuste superior ao apurado pela fiscalização segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), exonera-se a exigência.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada até à data da incorporação, inclusive por eventual multa de ofício e demais encargos legais.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Após intimada, e inconformada com a decisão que lhe foi desfavorável, a autuada apresentou, em 12/05/2010 (fls. 1265), tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnando pelo provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Análise do Recurso Voluntário

1ª Votação

Conforme relatado, trata-se o presente PAF de auto de infração com o escopo de constituir créditos tributários referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Alega a fiscalização que o contribuinte apurou e recolheu esses tributos em montante inferior ao efetivamente devido, em razão de ter realizado ajuste incorreto do preço de transferência, verificado em operações de importação de empresas vinculadas no exterior. Como consequência, exigiu-se a suposta diferença, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Ao analisar a questão, a decisão recorrida julgou parcialmente procedente a impugnação, para excluir da tributação o ajuste calculado para o produto UPE HFDE-4201 SC OB 1300L (código interno 00180498), rejeitando os demais pleitos. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL20. AJUSTE JÁ DECLARADO.

Constatado que a contribuinte havia declarado em sua DIPJ ajuste superior ao apurado pela fiscalização segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), exonera-se a exigência.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada até à data da incorporação, inclusive por eventual multa de ofício e demais encargos legais.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Por sua vez, a Recorrente se insurge alegando em síntese que:

(i) os órgãos de julgamento da esfera administrativa são plenamente competentes para analisar a falta de fundamentação legal da IN nº 243/02;

(ii) as disposições trazidas pela IN 243/02 não estão em qualquer lugar previstas na Lei 9.430 e tem implicações significativas, provocando um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis, extrapolando seus limites;

(iii) todo o procedimento realizado na apuração do preço de transferência com a aplicação do método de cálculo para o PRL 60, está em conformidade com a sistemática e metodologia prevista na Lei 9.430, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/00;

(iv) ilegalidade na transferência da multa imputada ao sucessor por incorporação.

(v) Inaplicabilidade da IN 243 no próprio ano-calendário de 2002: contrariedade aos princípios da irretroatividade, da anterioridade, da segurança jurídica e proteção da confiança legítima, além do art. 146 do CTN.

Pois bem. O cerne da questão devolvida a este colegiado, permeia nos diferentes critérios para se determinar o preço parâmetro, oriundos da discussão sobre a legalidade ou não dos ditames contidos na IN 243, em contraposição aos comandos da Lei 9.430/96.

O método PRL60 foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei nº 9.430/1996. Com redação da Lei nº 9.959/2000, o legislador ordinário definiu o método PRL60, em que a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Dessa forma, o legislador estabeleceu uma margem de lucro altíssima de 60%, mas, por outro lado, autorizou a subtração do valor agregado no País para efeito de determinação da margem de lucro.

Todavia, o critério jurídico estabelecido pelo Poder Legislativo para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não foi observado pelo Poder Executivo na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que revogou a Instrução Normativa nº 32/2001. Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL60, incluindo na fórmula (i) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido; (ii) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores

determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (iii) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, (i) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (ii) também não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, a exclusão do valor agregado no País e da margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País; e a inclusão do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, acabaram por alterar, substancialmente, os critérios jurídicos de cálculo previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

Desta feita, é flagrante a ausência de fundamentação para a sistemática de cálculo do PRL prevista na referida IN, o qual aumenta indevidamente os ajustes de Preço de Transferência, de modo a majorar a base de cálculo tributável de IRPJ e CSLL.

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

A esse respeito, cabe citar o entendimento do respeitado tributarista Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010, pgs. 95/96) a respeito da função das normas complementares, entre elas insere-se as instruções normativas expedidas pelo Poder Executivo:

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

(...)

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

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

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

Ademais, cumpre destacar que somente em momento posterior, com a alteração do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 pela Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012 é que se introduziu no texto da lei o critério de proporcionalização da participação do valor dos bens impostados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, que até então era previsto somente no texto da IN SRF nº 243/2002.

Desse modo, conclui-se que se foi necessária a alteração da legislação ordinária para passar a dispor sobre os referidos critérios é porque o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não compreendia tais variáveis na metodologia de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60%, o que reforça a ilegalidade do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Portanto, e por qualquer ângulo que se avalie a questão, não pode ser admitida a aplicação da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Corroborando o entendimento acima esposado, este colegiado já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão, o qual me alinho ao entendimento relativo a inaplicabilidade da IN SRF nº 243/2002 na apuração de Preços de Transferência, conforme ementas a seguir:

"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.

(Processo nº 16561.720034/2014-11, Rel. Helio Eduardo de Paiva Araújo 08/06/2016)"

Tal entendimento não se restringe à esfera administrativa. Nesse sentido, a relação entre a mudança da metodologia para o cálculo do PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem abordada em voto proferido pelo Desembargador Márcio Moraes¹, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

¹ Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 3ª Turma. Apelação Cível nº 003404852.2007.4.03.6100/SP, voto de 25 de agosto de 2010.

(...) ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, de sorte a propiciar o seu fiel cumprimento. (...)

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada Lei nº 9.430/1996.¹

Nesse diapasão atente-se que, a teor da Lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços 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 guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

É dizer: anteriormente, 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, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o tributo da mercadoria estrangeira ao custo total do bem.

No mesmo sentido:

HIROMI HIGUCHI², *in verbis*:

“[...] A seguir, será provada a ilegalidade da metodologia adotada pelo art. 12 da IN nº 243/2002, não merecendo ser cumprida pelos contribuintes. [...]

O art. 12 da IN nº 243/2002 não considerou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e nem a totalidade do valor agregado no país como determina a lei. A Instrução, sem base legal, apurou o percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e aplicou esse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no País.

O critério adotado pela Instrução de não considerar a totalidade do custo agregado no País é absurdo porque toda indústria aplica o percentual de margem de lucro sobre o custo total do produto, sem indagar o percentual de participação de bens importados na formação do custo de produção. Se a metodologia da lei está incorreta, deve-se alterar a lei mas não é possível alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de ato administrativo, contrariando a lei”.

LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD³, *in verbis*:

² Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: IR Publicações. 36ª ed. 2011. pp 158 e 162

“As disposições trazidas pela IN 243/02 têm implicações significativas, provocando um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis (...). Uma alteração na sistemática de cálculo do PRL implica mudança na determinação da base de cálculo do tributo e, conseqüentemente, do próprio montante tributável. A nosso ver, uma alteração de tal natureza só poderia ser implementada por lei, e não por meio de instrução normativa, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade. As instruções normativas são normas secundárias cuja única função é esclarecer as disposições contidas em lei, não podendo nunca inová-las ou contrariá-las. A IN 243/02 não poderia validamente alterar o critério legal de apuração do PRL ou contrariar as disposições da Lei n. 9.959/00, mas assim o fez”

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR⁴, *in verbis*:

“Se compararmos as fórmulas acima, é possível verificar que a Instrução Normativa SRF 243/2002 reduziu consideravelmente o preço parâmetro que configura o limite de dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, o que aumenta a base de cálculo das exações, sem qualquer fundamentação legal, ocasionando uma total incongruência com as disposições contidas na Lei n. 9.430/1996”.

Com estes fundamentos, entendo que não restam dúvidas que a IN 243/02 violou a estrita legalidade ao estabelecer um método de cálculo do PRL⁶⁰ que se distanciou daquele previsto na Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser cancelada a exigência fiscal.

Mas não é só por este fundamento que se afasta o lançamento.

Especificamente ao ano de 2002, sustenta também a recorrente que os efeitos da referida IN 243/2002 apenas passaram a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2003, em respeito aos princípios da irretroatividade, da anterioridade, da segurança jurídica e proteção da confiança legítima, além do art. 146 do CTN.

Assiste razão ao contribuinte.

Este mesmo entendimento foi adotado na Solução de Consulta COSIT N. 2/08:

Processo de Consulta nº 2/08

*Órgão: Coordenação Geral do Sistema de Tributação COSIT
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ
Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO DE INSUMOS IMPORTADOS. Na determinação*

³ GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, in Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei. São Paulo : MP, 2007, p. 237

⁴ MOREIRA JR., Gilberto de Castro. Método do preço de revenda menos lucro no caso de agregação de valor no país. Confronto entre a Lei n. 9.430/1996 e a Instrução Normativa n. 243/2002, in Tributos e Preços de Transferência – 3o Volume. São Paulo : Dialética, 2009, p. 105

do preço parâmetro pelo método PRL, com margem de sessenta por cento, na metodologia de cálculo, deve-se deduzir o valor agregado, ao bem produzido no país, na apuração da margem de lucro de 60%, e, também, do preço líquido de venda na apuração final do preço parâmetro. Esta metodologia deverá ser utilizada a partir do início do ano calendário de 2003 e, opcionalmente, em 2002, pela empresa interessada, em função da publicação de novo procedimento pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. A interessada, no entanto, poder-se-á utilizar, nos anos de 2000, 2001 e, opcionalmente, em 2002 das disposições que constam da Instrução Normativa SRF então vigente (IN SRF nº 32, de 2001), nas quais, não contemplam a retirada do valor agregado na composição final do preço parâmetro pelo método PRL 60%.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN); art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e § 11 do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

*OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR Coordenador Geral —
Substituto (Data da Decisão: 23.01.2008 25.01.2008)*

É incontroverso que a IN/243/2002 estabeleceu fórmula de cálculo do PRL60 mais gravosa ao contribuinte que as fórmulas até então previstas pela IN 38/1997 e 32/2001. A alegação dos que sustentam a legalidade da referida IN parte do pressuposto que a fórmula por ela estabelecida para o cálculo do método PRL60 é suportada pela Lei n. 9.430/96, mesmo que mais gravosa que as fórmulas previstas nas instruções normativas anteriores.

Nesse rumo, se a lei em sentido estrito deve observar o princípio da anterioridade sempre que estabelecer ou majorar tributo, da mesma forma os atos infralegais não devem receber tratamento menos rigoroso. Logo, ao estabelecer fórmula de cálculo do PRL60 mais gravosa que aquela até então prevista por outras instruções normativas até então vigente, seus efeitos apenas devem ser aplicados no exercício seguinte à sua instituição, ou seja, a partir de 01.01.2003, sendo vedada sua retroatividade.

Neste mesmo sentido, a CSRF, através do Acórdão nº 9101-002.839, manifestou de forma unânime:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

EFEITOS DA IN 243/2002 AO PRÓPRIO ANO DE SUA EDIÇÃO. PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE, IRRETROATIVIDADE E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA.

A IN 243, editada em 13 de novembro de 2002, apenas passou a surtir efeitos a partir de 2003, em face do necessário respeito aos princípios da anterioridade, irretroatividade e proteção da confiança legítima.

Por esta razão, também por este fundamento, deve-se dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para cancelar as infrações aqui reclamadas, ressaltando, no

que tange ao ano-calendário 2002, deve-se afastar o lançamento por duplo fundamento, em conformidade com as razões acima mencionadas.

2ª Votação

Vencido no ano-calendário de 2003, adentra-se na discussão sobre a possibilidade (ou não) da transferência de multa imputada ao sucessor por incorporação.

Quanto à matéria, oportuno esclarecer que o STJ decidiu, no Resp 923.012/MG, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), que “*A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão*”.

Duas questões relevantes: i) o STJ reconhece a responsabilidade tributária do sucessor pelas multas, sem fazer qualquer ressalva quanto à existência de relação societária entre as empresas envolvidas (envolvimento dos mesmos administradores); ii) a responsabilidade independe do momento da autuação fiscal (se antes ou depois do evento societário).

Dessa forma, considerando o disposto no art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, e do conteúdo do Resp 923.012/MG, transitado em julgado em 04/06/2013, entendo que a sucessora deve suportar as multas impostas.

Da Conclusão

Diante do exposto, conduzo meu voto:

i) em primeira votação, no sentido DAR provimento ao recurso voluntário, de forma a cancelar as exigências aqui reclamadas.

ii) em segunda votação, relativa ao ano-calendário de 2003, no sentido de manter a exigência da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior, Redator Designado

Não obstante a clareza e a precisão do voto do ilustre Conselheiro Relator, peço licença para divergir, a fim de aceitar a aplicação, no ano base 2003, do método PRL60, na forma da IN SRF nº 243/2002. Para tanto, adoto os fundamentos do Acórdão nº 1301-002.417, do processo nº 16561.720108/2014-19, abaixo reproduzidos:

A IN SRF nº 234/2002, no entender da recorrente, seria ilegal, pois, a pretexto de regular a aplicação do método PRL60, previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, teria ultrapassado os limites estabelecidos no próprio dispositivo legal, instituindo um critério em desacordo com a lei.

O art. 18 da Lei nº 9.430, na parte que trata especificamente do PRL60, contém imprecisões de redação (apontadas nas contrarrazões da PFN e em outros julgados do CARF) que acabam fazendo com que o texto comporte mais de uma interpretação igualmente válida. Tratando-se de lei a ser aplicada pela Administração, a esta caberia definir, dentre as várias interpretações possíveis, aquela que haveria de ser observada.

Não deve causar estranheza a existência de lei cujo texto se abra a mais de uma possibilidade interpretativa. "A interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito." (Hans Kelsen. Teoria Pura do Direito)

Não deve igualmente ser causa de perplexidade o fato de a Administração, tendo escolhido uma determinada linha de interpretação ou critério de aplicação da lei, venha depois a adotar uma nova interpretação ou critério jurídico, desde que não o faça com efeito retroativo.

A Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, prevê expressamente essa possibilidade.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. (g.n.)

Tendo essas duas premissas como farol, passa-se a examinar o problema posto nos autos. A lei vigente ao tempo do fato gerador determinava, a fim de apurar o preço-parâmetro pelo método PRL60, que do preço de revenda fosse diminuído:

- 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 sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País.

Diante desse texto, a IN SRF 32/2001 determinava uma forma de cálculo do preço-parâmetro pela qual se excluíam os valores correspondentes aos descontos incondicionais, aos tributos incidentes sobre vendas, às comissões e corretagens, e o valor agregado, remanescendo como base de cálculo para se chegar ao preço-parâmetro o valor correspondente ao custo do bem importado e a margem de lucro de todo o produto.

IN SRF 243/2002, modificando o critério de cálculo, fez com que, ao se excluir o valor agregado, fosse com ele excluída a parcela da margem de lucro a ele correspondente. Vale dizer, a base sobre a qual incidiria a percentagem de 60% seria o valor do bem importado acrescido tão-somente da margem de lucro que lhe correspondesse.

Pela IN SRF nº 32, o percentual de 60% era aplicado sobre o valor do bem importado acrescido da margem de lucro de todo o produto, independentemente da maior ou menor relevância daquele insumo em face do produto final. Se o bem industrializado fosse, por hipótese, um automóvel e o produto importado fosse a tampa do acendedor de cigarros, a base sobre a qual se aplicaria a margem de 60% seria a soma daquele bem (tampa do acendedor de cigarros) com a margem de lucro de todo o produto (automóvel), caracterizando enorme distorção.

A IN SRF nº 243 veio eliminar essa distorção, fazendo com que ao excluir o valor agregado, fosse excluída também a parcela da margem de lucro a ele correspondente, de modo que, ao final, remanescesse a margem de lucro proporcional ao bem importado.

Há quem acuse esse critério de ser nocivo à economia do País e de acarretar outros problemas, inibindo a atividade empresarial. Essas considerações, por mais relevantes que sejam, situam-se em campo no qual não cabe ao CARF adentrar. O que compete este órgão julgador verificar é se o critério da IN SRF nº 243 é compatível com o texto legal.

A resposta a essa pergunta tem sido reiteradamente no mesmo sentido.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já se debruçou sobre essa matéria, decidindo pela legalidade da IN SRF nº 243, como se pode constatar, entre outros, pelo Acórdão nº 9101-002.417, de cujo voto condutor se extraem os fundamentos abaixo reproduzidos:

Em relação ao recurso da Fazenda, entendo que assiste-lhe razão porque não vislumbro a ilegalidade na referida IN. É que sejam as interpretações trazidas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal,

dentre eles a IN SRF nº 243, de 2002, representam expressões matemáticas resultantes da interpretação feita pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, a leitura que a contribuinte faz do que dispõe o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que a sua interpretação dada ao comando, que representa uma dentre outras tantas possíveis, restando saber se essa sua interpretação traduz, efetivamente, o que desejou a Lei: que o **preço parâmetro**, obtido a partir de estabelecimento de métodos matemáticos, seja **aquele igual ao custo incorrido sem artificialismo**, não majorado por renda indevidamente transferida ao exterior, conforme se pode depreender da própria exposição de motivos da Lei:

(...)

Mas, analisando a leitura que a Contribuinte faz da lei em suas contrarrazões, tem-se que ela defende que:

i) a margem de lucro de 60% deveria ser aplicada sobre o preço líquido de venda total e não sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda; e

ii) que o desconto do valor agregado deveria ser da margem de lucro e não do preço líquido de venda.

Afirma, ainda, que "as duas etapas" de cálculo da IN SRF nº 243, de 2002, "obrigam que a lucratividade total do processo industrial seja de 60%", ferindo a intenção do legislador.

Pois bem, no que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN, não vislumbro qualquer ofensa ou extrapolação legal; pelo contrário, ela permite "isolar" o efeito do insumo importado, no custo, em relação a outros insumos que não foram importados de pessoas jurídicas vinculadas.

Ora, se o que se quer avaliar é se o insumo importado de pessoa ligada foi ou não majorado, no cômputo do custo, nada mais alinhado à intenção do legislador do que comparar o "efeito" do custo desse insumo sobre o custo total.

Passando-se às fórmulas matemáticas que traduzem a interpretação da aludida IN, é possível verificar que, ao contrário do que aduzido pela contribuinte, sequer houve majoração de base de cálculo. Isso porque:

i) se o limite de dedutibilidade que é o preço parâmetro, ora chamado de PP é igual ao Preço Líquido de Venda (PLV) deduzido da Margem de Lucro de 60%, tem-se:

$PP = PLV - \text{Margem de Lucro de } 60\%$, que pode ser simplificada (abstraindo-se, por enquanto, a discussão do valor agregado), já que a margem de lucro é um percentual sobre o PLV, nos seguintes termos:

$$PP = PLV - 0,6PLV = 0,4 PLV$$

ii) se a IN determina que se proporcionalize os custos dos insumos importados (CI), em relação ao custo total (CT), tem-se

$$PP = (CI/CT) \times 0,4 \times PLV$$

Se todos os insumos forem importados, $CI/CT = 1$, o que significa dizer que nada foi alterado e mais: que atingiu-se exatamente a *mens legis*, ou seja, o preço-parâmetro foi calculado sobre todas as operações com pessoas vinculadas.

Indo-se para o outro extremo, que seria uma quantidade mínima de insumos terem sido importados de pessoas vinculadas, o CI/CT será um valor bem pequeno, o que refletirá em uma redução no valor final do preço parâmetro. Mas entendimento diferente é que estaria equivocado, pois se não houvesse essa proporcionalização, o PP estaria "contaminado" com o custo dos insumos que foram agregados no Brasil, e não é isso, como já dito, que os ajustes de preço de transferência buscam.

Aliás, cumpre verificar que a referida e questionada proporcionalização até prescinde de ato normativo porque se a lei diz o preço parâmetro é determinado pela aplicação de uma margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado e, se não existe preço de revenda específico sobre esse produto importado, mas sim sobre um outro produto que foi produzido utilizando-se esse produto importado, a única forma possível para se calcular o "preço de revenda do produto importado", é proporcionalizando o preço de revenda total do produto produzido e, para tanto, é preciso usar o critério da relação de custos.

Em relação ao desconto do valor agregado, também não se pode dizer que a interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, extrapola ou fere a lei, pois, o entendimento da IN é o de que o valor agregado no Brasil tem que ser excluído do preço parâmetro porque, mais uma vez, o objetivo dos ajustes é neutralizar eventuais majorações de custos e despesas em operações com pessoas vinculadas, no caso, na importação.

E reconhecido que o ato legal padeceu da boa técnica legislativa, tanto que, na Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, trazida pela recorrente em seu recurso, porém interpretada por ela, equivocadamente, como um reconhecimento da ilegalidade da IN, o então Advogado-Geral da União, justifica as alterações trazida pela medida provisória como sendo com o intuito de reduzir a litigiosidade que a lei, e não a IN, causava. Assim, a tentativa de colocar em lei o texto da IN, não é um reconhecimento de ilegalidade na IN, mas sim uma forma de deixar a interpretação da lei menos susceptível a discussões judiciais ou mesmo no contencioso administrativo.

Mas é preciso deixar claro que a interpretação da lei buscada pela contribuinte, em que pese não evidenciar problemas de técnica legislativa, resulta em considerar que a lei trouxe um erro gramatical, senão vejamos:

i) o texto da lei, mais uma vez reproduzido, porém com destaques é:

(...)

ii) para deduzir, como quer a Contribuinte, o valor agregado da margem de lucro, ter-se-ia que admitir que a redação da lei seria: "e o valor agregado no País". Porém a redação é "e do valor agregado no País".

Portanto, de qualquer forma, é de se reconhecer que o texto não estava bem escrito. Mas, o fato é que esta interpretação buscada pela Contribuinte representaria mais uma distorção no que se pretende com os ajustes do preço de transferência, conforme se demonstra pela fórmula matemática que representa o que ela entende:

$$PP = PLV - 0,6 (PLV - VA) = PLV - 0,6PLV - 0,6VA = 0,4PLV + 0,6VA$$

Ou seja, o preço parâmetro seria 40% do preço líquido de venda acrescido de 60% do valor agregado. Assim, se o sujeito passivo agregasse muito valor ao produto no Brasil, o preço parâmetro poderia ser (sic) influenciado por esses valores, o que não tem a menor lógica, se o que se quer avaliar é justamente a influência dos valores transacionados com o exterior, em operações com pessoas vinculadas. Ora, mais uma vez, é óbvio que a intenção do legislador só pode ser buscada se se excluir o que foi agregado no país do preço parâmetro para que não haja a influência desses valores no limite de dedutibilidade; e isso só ocorre se a fórmula for, tal como preceitua a IN:

$$PP = PLV - 0,6PL - 0,6VA$$

Neste sentido, esta CSRF já decidiu conforme diversos acórdãos que, a título de exemplo, cito o de nº 9101-002.321, de 3 de maio de 2016, da lavra do Cons. André Mendes de Moura, o acórdão 9101-002.175, de 27 de fevereiro de 2016, da lavra do Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. No âmbito das turmas ordinárias, faço destaques ao acórdão nº 1302-001.164, de 10 de setembro de 2013, da lavra do ex-conselheiro Eduardo de Andrade, que, de uma forma bastante exaustiva, fazendo uso inclusive de gráficos, demonstra a legalidade da IN ora guerreada.

No âmbito dos tribunais, a Fazenda Nacional colaciona em seu recurso posicionamentos recentes de Tribunais Regionais decidindo, de forma unânime, pela legalidade da mencionada IN, que considero oportuno transcrever:

(...)

TRF 3 - Processo nº 2003.61.00.006125-8/SP:

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

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

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

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

sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

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

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. A parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegido em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clóvis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

5. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao

editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

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

Portanto, tanto a proporcionalização quanto a exclusão do valor agregado para cálculo do preço parâmetro nos termos preceituados pela IN foram necessários para se atingir a finalidade da norma que é *"evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas"*, descabendo se falar, inclusive, que a IN obrigou que a lucratividade total do processo fosse de 60%, pois, o que ela fez foi excluir os efeitos dos valores agregados no Brasil, vez que o que estava sob análise eram os preços dos produtos praticados com as pessoas vinculadas no Exterior.

E preciso também deixar claro que não é a IN que fixou a margem de lucro de 60%, mas sim, a lei. Assim, descabido também o argumento de que a IN não funciona como instrumento de controle de preços se o contribuinte, de boa-fé, praticar uma margem de lucro de 60%.

Com esses fundamentos, afasta-se a arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Conclusão

Esse entendimento permanece dominante na CSRF, não havendo motivos para dele divergir. Portanto, voto por negar provimento ao recurso, confirmando a aplicação, no ano base 2003, da sistemática de cálculo definida na IN SRF nº 243/2002.

No mais, acompanho o eminente Relator.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior