



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

Processo nº 16561.000149/2008-39
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1202-001.025 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes SANDVIK DO BRASIL S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.

Considera-se definitivamente julgada, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE VINCULAÇÃO DO RECOLHIMENTO. ALEGAÇÃO DESPROVIDA DE PROVA. MANUTENÇÃO DO VALOR EXIGIDO.

Cabe à defesa trazer aos autos as provas documentais que embasam as alegações apresentadas capazes de demonstrar a vinculação dos recolhimentos dos tributos, efetuados antes do início da ação fiscal, com aqueles exigidos na autuação. Não provada essa vinculação, ficam mantidos os valores exigidos pela autoridade fiscal.

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

A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.

A IN SRF nº 243/2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

RECURSO EX-OFFÍCIO. EXONERAÇÃO INTEGRAL DA EXIGÊNCIA PELO ÓRGÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA. RECURSO EX-OFFÍCIO NEGADO.

Nega-se provimento ao recurso proposto pela autoridade julgadora de primeira instância, quando a decisão proferida pelo órgão julgador “*ad quem*” exonerou integralmente a exigência dos tributos relativo à matéria recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em considerar definitivamente julgadas as matérias não expressamente contestadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para considerar ilegal o método de cálculo do PRL60 constante da IN SRF nº 243, de 2002, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Carlos Mozart Barreto Vianna, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Carlos Mozart Barreto Vianna, Marcelo Baeta Ippolito e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se do exame dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano-calendário de 2003, com aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, com base na taxa Selic.

As irregularidades apuradas pelo agente fiscal relatadas no Termo de Constatação Fiscal, de fls. 564 e seguintes, e a impugnação do contribuinte, foram assim sintetizadas no relatório do Acórdão nº 16-27.594 da DRJ/São Paulo I, de fls. 2056 e seguintes, que, por bem retratar os fatos ocorridos, passo a transcrever e adotar:

“A — OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO — PIC

A contribuinte optou por aplicar a metodologia PIC (Preços Independentes Comparados) para os seguintes produtos: (1) A1S1302560; (2) A1S1302800; (3) A308L560; e (4) ER308LS1560.

A contribuinte entregou as Notas Fiscais e as Declarações de Importação que deram suporte a esses cálculos (fls. 142/200), apurando ajuste de R\$ 43.577,47, relativo aos produtos A1S1302560 (R\$ 29.776,28) e ER308LS1560 (R\$ 13.801,19).

B — OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO — PRL20 (REVENDA PURA)

A contribuinte apresentou os cálculos relativos as mercadorias importadas e revendidas sem aplicação na produção ou agregação de valores segundo o método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%), conforme planilha "PRL-20% - Revenda Pura.xls" na pasta "PRL 20%", que se encontra na mídia que acompanha o processo (contracapa do Volume 03).

A planilha contém 18.209 itens, com um ajuste total de R\$ 2.233.981,31

C — OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO — PRL60 (INSUMO)

Com relação ao método PRL60 (Prego de Revenda menos Lucro, com margem de 60%), a contribuinte apresentou os cálculos pela metodologia descrita na IN SRF nº 32/2001 (planilhas constantes da pasta "PRL-60% - IN 32.2001", que se encontra na mídia que acompanha o processo, na contracapa do Volume 03), que foi revogada com a edição da IN SRF nº 243/2002 (aplicável para o ano-calendário de 2003).

Ao ser indagada sobre os motivos que a levaram a utilizar a IN SRF nº 32/2001, já revogada, e intimada a apresentar novos cálculos, aplicando a IN SRF nº 243/2002, a contribuinte informe que aplica tão somente o disposto na Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 9.959/2000) para o cálculo dos preços de transferência de insumos aplicados na produção, e não apresenta os cálculos com base na IN SRF nº 243/2002 por não ter efetuado os cálculos (fls. 140/141).

Segundo a fiscalização, a IN SRF nº 243/2002 é tão somente a operacionalização correta da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 9.959/2000).

Dessa forma, com base na IN SRF nº 243/2002, a fiscalização efetuou o recálculo dos preços-parâmetro (segundo o § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 e dos correspondentes ajustes (os preços praticados foram extraídos das planilhas apuradas pela contribuinte), obtendo o ajuste total, para os produtos selecionados, de R\$ 24.208.402,50.

D — OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO — AJUSTE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

O quadro a seguir sintetiza os ajustes de preços de transferência apurados pela fiscalização:

Método	Ajuste (R\$)
PIC	43.577,47
PRL20	2.233.981,31
PRL60	24.208.402,50
TOTAL	26.485.961,28

Considerando que a contribuinte não apresentou qualquer ajuste de preços de transferência na DIPJ/2004 — ano-calendário 2003 (Ficha 09A, linha 07, e Ficha 41 — fls. 4.verso e 33/62, respectivamente), o valor total dos ajustes (R\$ 26.485.961,28) deve ser integralmente alocado nos Autos de Infração.

DA IMPUGNAÇÃO:

Cientificada dos lançamentos em 06/11/2008 (fls. 407 e 412), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fl. 547), apresentou, em 04/12/2008, a impugnação de fls. 524/545, alegando, em síntese, o seguinte:

DO MÉTODO PRL60

Da análise dos cálculos dos preços-parâmetro (IN SRF nº 243/2002)

Os cálculos dos ajustes pelo método PRL60 elaborados pela fiscalização encontram-se distorcidos, uma vez que as informações prestadas, de boa fé, pela impugnante, encontravam-se inconsistentes.

Essa inconsistência foi decorrente da complexidade do processo produtivo da contribuinte, sendo comum que duas matérias primas diferentes importadas para a fabricação de produtos finais diversos sejam utilizadas de maneira indistinta, principalmente em decorrência das necessidades da produção.

Desse modo, quando vai se apurar a quantidades de matéria prima importada consumida na fabricação de determinado produto, seria imperioso verificar-se se o mesmo recebeu apenas as matérias primas originalmente programadas (plano inicial de produção) ou se foram empregadas outras matérias primas imprevistas.

Quando a fiscalização requisitou uma listagem das matérias primas importadas contendo os produtos acabados que utilizaram esses insumos e o percentual de insumo utilizado em cada produto, o relatório disponibilizado pela impugnante não foi preparado para abarcar situações como as descritas acima.

Ademais, analisando o teor da autuação, a impugnante verificou que, devido a algum motivo ainda não determinado, os arquivos magnéticos gerados pelo seu sistema informatizado contiveram, em alguns casos, coeficientes "insumo / produto final" em percentuais inconsistentes com a realidade.

No intuito de exemplificar com números reais as inconsistências acima, a impugnante segregou um de seus principais produtos importados, o pó de metal duro (código 465), demonstrando as quantidades dessa matéria prima requisitada para a fabricação de um produto final (pastilha de metal duro).

Os cálculos elaborados pela fiscalização demonstram que, para a fabricação do produto final de código 500000120L154125 foram requisitados 285,90 kg de pó de metal duro. Contudo, os cálculos refeitos pela impugnante apontam que a requisição em fofa seria de apenas 8,90 kg.

Logo, o coeficiente "insumo / produto" constante do cálculo elaborado pela fiscalização é 93,77% maior que o coeficiente apurado pela impugnante, causando o excessivo valor do ajuste que atualmente compõe o crédito fiscal, sendo que tal situação se repete na quase totalidade dos casos.

A fim de materializar esse raciocínio, a impugnante junta aos autos (doc. 04) um exemplar do produto final (pastilha de metal duro) que teria sido fabricado a partir do supracitado insumo pó de metal duro.

Com base nos cálculos da fiscalização, seriam necessários 520 gramas do insumo para fabricar cada unidade desse produto. Logo, como o produto final pesa aproximadamente 25 gramas (sendo plausível uma perda no processo produtivo de aproximadamente 2%), fica evidente o equívoco nos cálculos empreendidos pela fiscalização com base em dados incorretamente repassados pela impugnante.

A impugnante junta, então, aos autos o cálculo completo dos ajustes segundo o método PRL60 com base na IN SRF no 243/2002 (doc. 05), elaborado nos mesmos moldes das tabelas utilizadas pela fiscalização, totalizando o montante de R\$ 5.963.800,81.

Da inaplicabilidade da IN SRF nº 243/2002

Em atenção ao princípio da legalidade, as leis devem prevalecer sobre as instruções normativas em caso de conflito. Constatando-se que a interpretação inovadora trazida pela IN SRF nº 243/2002 diverge do texto legal, há fundamentação suficiente para a adoção do cálculo segundo a sistemática preconizada pela Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 9.959/2000), como de fato procedeu a impugnante.

DOS MÉTODOS PIC E PRL20 E DA DESCONSIDERAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA IMPUGNANTE

Não obstante a impugnante não ter informado quaisquer valores relativos a débitos de IRPJ e CSLL em sua DIPJ e DCTF do ano-calendário de 2003, efetuou os cálculos dos ajustes de preços de transferência e, em julho de 2005, efetuou os recolhimentos de IRPJ (R\$ 917.711,17) e CSLL (R\$ 339.016,02), totalizando R\$ 1.256.727,19.

Esses recolhimentos referem-se aos ajustes segundo os métodos PIC e PRL20 (calculados pela impugnante e informados à fiscalização) e foram efetuados com os devidos encargos moratórios, calculados até a data do pagamento, em 29/07/2005, encontrando-se juntados aos autos (docs. 06 e 07).

Observe-se que a presente fiscalização teve início em 14/01/2008, quando do recebimento, por parte da impugnante, do Termo de Início de Fiscalização (doc. 08). Desde então, os recolhimentos supracitados estiveram à disposição da fiscalização, que não os levou em consideração ao lavrar os Autos de Infração, contrariando a jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Analisando a impugnação e as peças juntadas aos autos, a 2ª Turma desta Delegacia de Julgamento entendeu (1) serem verossímeis, s.m.j., as alegações da contribuinte de que teria havido, na apuração dos ajustes segundo o método PRL60, incorreção nos dados originalmente entregues à fiscalização; e (2) haver a necessidade de serem convalidadas as planilhas apresentadas pela impugnante, mediante o confronto com a escrituração contábil e com os controles internos da contribuinte (não juntados aos autos).

Dessa forma, os autos do presente processo foram encaminhados à DEAIN/SÃO PAULO (fls. 954/956), para que o Auditor Fiscal autuante verificasse se, efetivamente, houve a supracitada incorreção. Em caso positivo, solicitou-se que fossem refeitas as tabelas acostadas ao Termo de Constatação Fiscal (fls. 418/513), indicando-se o recálculo dos ajustes unitário e total para cada matéria prima importada.

DO TERMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL

O Auditor Fiscal autuante efetuou, então, a diligência solicitada por esta Delegacia de Julgamento, tendo elaborado o Termo de Conclusão de Diligência Fiscal de fls. 1925/1931.

Constatando que, de fato, havia incorreções nos dados fornecidos inicialmente à fiscalização, o Auditor Fiscal, com base nas novas informações obtidas junto à contribuinte, refez as tabelas acostadas ao Termo de Constatação Fiscal (fls. 418/513), concluindo que o ajuste total do preço de transferência segundo o método PRL60 seria de R\$ 4.616.030,99 (em vez de R\$ 24.208.402,50)

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada, em 18/08/2010, a se manifestar, no prazo de 10 dias, sobre o resultado da diligência (fl. 1931), a contribuinte se absteve de fazê-lo (fls. 2051)."

Na sequência, foi emitido o Acórdão nº 16-27.594 da DRJ/São Paulo I, de fls. 2056 a 2066, julgando a impugnação procedente em parte, cuja ementa abaixo se reproduz:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS PRL20 E PIC. RECOLHIMENTOS NÃO COMPROVADOS.

Não logrando a contribuinte comprovar haver efetuado recolhimentos relativos aos ajustes segundo os métodos PIC (Preços Independentes Comparados) e PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%) apurados durante a ação fiscal, mantém-se a exigência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

MÉTODO PRL60. EQUÍVOCOS NA APURAÇÃO DE AJUSTES.

Constatado, em diligência, equívocos relativos a apuração de ajustes de preços de transferência segundo o método PRL60 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 60%), exonera-se parcialmente a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Os principais fundamentos utilizados no voto condutor do acórdão recorrido podem ser assim resumidos:

- em relação aos ajustes segundo os métodos PIC e PRL20, entendeu o acórdão recorrido que não seria possível determinar, com os documentos juntados aos autos, qual a matéria tributável a que se referem os recolhimentos do IRPJ e da CSLL apresentados (fl. 2052). Não foi apresentado qualquer demonstrativo ou suporte documental, de modo que os ajustes segundo os métodos PIC e PRL20, que totalizam R\$ 2.277.558,78, deveriam ser mantidos;

- quanto à alegação de ilegalidade da IN SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, entendeu o órgão julgador que não cabe à esfera administrativa apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência essa exclusiva do Poder Judiciário.

- constatado e demonstrado que, de fato, havia incorreções nos dados fornecidos inicialmente à fiscalização, o Auditor Fiscal, com base nas novas informações obtidas junto ao contribuinte, refez as tabelas acostadas ao Termo de Constatação Fiscal (fls. 418/513), concluindo que o ajuste total do preço de transferência segundo o método PRL60 seria de R\$ 4.616.030,99 (ao invés de R\$ 24.208.402,50), de modo que deveria ser reduzido o montante tributável para esse valor.

Dessa decisão, a DRJ/São Paulo I recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, na forma do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações, e Portaria do Ministro da Fazenda nº 3, de 03 de janeiro de 2008.

Irresignado, o contribuinte apresentou seu recurso voluntário a este colegiado, mediante arrazoado, de fls. 2073 a 2099, repisando praticamente as mesmas alegações trazidas na peça impugnatória.

Adicionalmente, quanto aos recolhimentos do IRPJ e da CSLL da fl. 2052, nos valores originais de R\$ 917.711,17 e R\$ 339.016,02, respectivamente, (total R\$ 1.256.727,19), a recorrente elaborou um quadro demonstrativo pelo qual pretende demonstrar que os recolhimentos correspondem à quitação integral dos ajustes segundo os métodos PIC e PRL20 (R\$ 774.369,99), e quitação parcial ao ajuste segundo o método PRL60 (R\$ 482.357,20), este último recolhido em conjunto com os outros dois métodos, não havendo razão para que tais recolhimentos não sejam abatidos no presente lançamento.. Alega não ter feito a devida retificação nas declarações DIPJ e DCTF do período porque estaria aguardando a conclusão dos trabalhos de fiscalização e do processo administrativo.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, de fls. 2126 a 2141.

Em síntese, discorre a respeito da legalidade do método de cálculo do PRL60 previsto na IN nº 243, de 2002. Quanto aos recolhimentos efetuados em 2008, menciona que o quadro demonstrativo constante do recurso não esclarece e nem se fez acompanhar dos documentos que porventura pudessem comprovar que a diferença verificada se destinou ao recolhimento de valores relativos a ajustes calculados pelo PRL60 no ano-calendário de 2003. O que o quadro mostra, na verdade, é tão-somente a alocação dos valores recolhidos nos DARFs da forma como o contribuinte gostaria que eles fossem considerados. Não há nada que prove que esta alocação corresponda à realidade. Se os ajustes correspondentes aos recolhimentos invocados pela recorrente sequer constam de suas declarações DIPJ e DCTF, não há como presumir que se referem a ajustes de preços de transferência e muito menos há de se considerá-los vinculados a qualquer produto. A retificação das declarações considerando os ajustes pelo PIC e pelo PRL20 poderia e deveria ter sido feita antes do início do procedimento de fiscalização em tela.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

Recurso Voluntário

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

Trata-se de autos de infração relativo aos ajustes de preços de transferência no ano-calendário de 2003, relativo aos métodos PIC, PRL20 e PRL60.

O quadro a seguir sintetiza os ajustes de preços de transferência apurados pela fiscalização:

Método	Ajuste Base tributável - IRPJ e CSLL(R\$)
PIC	43.577,47
PRL20	2.233.981,31
PRL60	24.208.402,50
TOTAL	26.485.961,28

A diligência fiscal, proposta pelo órgão julgador de primeira instância, concluiu por manter os mesmos valores tributados em relação aos métodos PIC e PRL20 e reduziu a base tributável do método PRL60 para R\$ 4.616.030,99.

O contribuinte, em síntese alegou que teria feito recolhimentos, em 29/07/2005, do IRPJ e da CSLL antes do início da ação fiscal, nos valores originais de R\$ 917.711,17 e R\$ 339.016,02, respectivamente (total R\$ 1.256.727,19), e quer vincular esses recolhimentos à totalidade da base tributável lançada pela fiscalização em relação aos métodos PIC e PRL20 e, o restante dos valores dos recolhimentos, à base tributável do PRL60. Alegou também, na impugnação, a ilegalidade do método de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 constante na IN SRF nº 243, de 2002, utilizado pela fiscalização.

O acórdão recorrido manteve as exigências fiscais nos mesmos termos do que foi proposto pelo agente fiscal em seu relatório de diligência, ou seja:

Método	Ajuste Base tributável - IRPJ e CSLL (R\$)
PIC	43.577,47
PRL20	2.233.981,31
PRL60	4.616.030,99

Adicionalmente, fundamenta sua decisão mencionando que inexistem nos autos documentação comprobatória relativa à matéria tributável a que se referem os recolhimentos do

IRPJ e da CSLL apresentados (fl. 2052). Em outras palavras, não haveria documentação de suporte que vincule os referidos pagamentos aos lançamentos ora examinados. Quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendeu o órgão julgador que não cabe à esfera administrativa apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas regularmente editadas.

Já o recorrente reforça a tese de que os mencionados recolhimentos referem-se aos ajustes dos preços de transferência ora lançados. Requer também que seja desconsiderado o método de cálculo do PRL60 segundo disposto na IN SRF nº 243, de 2002, porque em desacordo com a Lei nº 9.430, de 1996.

Passo ao exame do mérito.

Método de cálculo PRL-60% previsto na IN 243/2002

Com a finalidade de se evitar a prática de elisão fiscal, foi implementado pela Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 18, o controle dos chamados preços de transferência, assim entendidos aqueles preços praticados nas negociações de compra e venda de mercadorias e da prestação de serviços entre empresas vinculadas. Isso se fez necessário por uma questão lógica: se as negociações são feitas entre empresas com interesses econômicos comuns, os preços por elas praticadas poderiam estar, eventualmente, divergentes com aqueles praticados no livre mercado, podendo referidas negociações prestarem-se para transferência de rendimentos de um país para outro, afetando os interesses nacionais.

Veja-se a redação do art. 18 da mencionada lei:

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

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

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

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

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor

agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

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

(...)

§ 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.

(destaquei)

De acordo com a redação acima, o art. 18 da referida lei previu a utilização de três métodos de apuração dos custos de aquisição constantes dos documentos de importação ou de aquisição nas operações efetuadas com pessoa vinculada, que somente seriam dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não excedesse o preço determinado por um dos métodos nele previstos.

Esse é o objetivo da lei. Criar mecanismos de aferição dos preços de aquisição do exterior com empresas vinculadas, evitando a transferência de recursos financeiros para o exterior pela prática de preços excessivos, o que acarretaria a falta de tributação do lucro aqui auferido.

Na redação original da Lei nº 9.430, de 1996, o método Preço de Revenda menos Lucro era destinado aos revendedores de produtos importados, com aplicação da margem de lucro de 20% (PRL-20). Por ocasião da edição da Lei nº 9.959, de 2000, esse método foi estendido às importações de produtos sujeitos à industrialização em território nacional, com margem de lucro ampliada para 60%, em decorrência da agregação de valor, no país, ao insumo importado.

O sistema de controle de preços de transferência, introduzido pela Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, optou por métodos simplificados, que utilizam margens de lucro predefinidas. Assim, o seu art. 18, inciso II, acabou por fixar as seguintes margens de lucro: i) de 20% sobre o preço de revenda, caso o produto importado não sofra qualquer transformação/industrialização no país, simplificadamente conhecido como PRL-20; e ii) de 60% sobre o preço de revenda, na hipótese do produto importado ser aplicado como insumo na elaboração de outros produtos industrializados, simplificadamente, PRL-60.

No desenvolvimento das atividades da recorrente, a mesma realiza constantes importações de produtos que são revendidos ou que são aplicados na elaboração de outros produtos, sendo grande parte delas realizadas com pessoas jurídicas a ela consideradas como vinculadas pela legislação dos preços de transferência.

Assim, a empresa encontra-se sujeita à apuração de eventuais ajustes nos custos dos produtos que importa de tais pessoas jurídicas, seja pelo método PRL-20 (produtos adquiridos para revenda), seja pelo método PRL-60 (produtos adquiridos e aplicados na produção), os quais, conseqüentemente, impactam na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para o cálculo dos ajustes pelo método PRL-60, ora em debate, a fiscalização utilizou a sistemática de cálculo do preço parâmetro prevista no artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243, de 2002, vigente à época dos fatos. Veja-se a redação do dispositivo regulamentador:

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:

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.

O cálculo do preço parâmetro PRL60 nos termos do que dispõe a Lei 9.430, de 1996 e daquele cálculo disposto na IN SRF 243, de 2002, encontra-se traduzido nas fórmulas abaixo:

1- Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, II (com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000):

Preço Parâmetro = Preço Revenda - Despesas (desc., imp. e comis.) - [60% x (Preço Revenda - Despesas - Valor Agregado)]

2- IN SRF nº 243, de 2002, artigo 12, §11:

Preço Parâmetro = [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)] - {60% x [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)]}

Em relação às duas fórmulas acima, verifica-se que existem diferenças entre o que consta na Lei e do que consta na Instrução Normativa: (i) a inclusão, na Instrução Normativa, de variável relativa ao percentual de participação do bem importado no produto final para fins de apuração da participação do bem importado com relação ao preço de venda do produto final e (ii) a não inclusão, na Instrução Normativa, da variável relativa a redução do valor agregado”.

Ainda, em relação às fórmulas, a margem de lucro de 60% que nos termos da Lei nº 9.430/96 incide 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’, passou, com a Instrução Normativa n.º 243/02, a incidir sobre a ‘participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido’, sem dedução do valor agregado no País’.”

Para comprovar distorções no cálculo do **preço-parâmetro**, veja-se um exemplo numérico:

Preço Revenda (venda no Brasil) = R\$ 100,00

Despesas (descontos, impostos e comissões) = R\$ 15,00

Custo produto Importado = R\$ 40,00

Valor Agregado = R\$ 35,00

Custo Total = R\$ 75,00

1- Segundo Lei nº 9.430, de 1996 (com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000):

Preço Parâmetro = Preço Revenda - Despesas - [60% x (Preço Revenda - Despesas - Valor Agregado)]

PP = 100,00 - 15,00 - [60% x (100,00 - 15,00 - 35,00)]

PP = 100,00 - 15,00 - [60% x 50,00]

PP = 100,00 - 15,00 - 30,00

Preço Parâmetro = 55,00

2- Segundo Instrução Normativa n.º 243/2002:

Preço Parâmetro = [(C. Importado / C. Total) x (P. Venda - Despesas)] - {60% x [(C. Importado / C. Total) x (P. Venda - Despesas)]}

PP = [(40,00 / 75,00) x (100,00 - 15,00)] - {60% x [(40,00/75,00) x (100,00 - 15,00)]}

PP = [53,34% x 85,00] - {60% x [53,34% x 85,00]}

PP = 45,339 — {60% x 45,339}

PP = 45,339 — 27,2034

Preço Parâmetro = 18,14

As alegações do recorrente, no sentido de que a Instrução Normativa nº 243, de 2002, extrapolou os limites colocados pelo legislador ordinário, merecem ser recepcionadas.

Efetivamente, verifica-se que a redação contida no art. 18, II, da Lei nº 9.430, de 1996 (com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000), dispendo a respeito da apuração do preço parâmetro, segundo o método PRL-60, difere daquela contida no artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002.

A norma regulamentar resolveu inovar, ao trazer variável não contida no texto legal e variável que se encontra no texto legal, mas não se encontra na instrução normativa.

Refiro-me à inclusão, pelo inciso II, § 11, artigo 12, da IN SRF nº 243, de 2002, de variável relativa ao “percentual de participação do custo bem importado no custo do produto final” (custo importado/custo total) que em nenhum momento foi citada no art. 18 da

Lei 9.430, de 1996. Além disso, no cálculo do preço parâmetro indicado no inciso V, § 11, art. 12 da IN SRF 243, de 2002, deixou de ser considerada a variável relativa a dedução do “valor agregado”, conforme expressa previsão contida no texto legal (Lei nº. 9.430, 1996, art. 18, inciso II, letra “d”, número 1).

Assim, o art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, ao alterar as variáveis na fórmula de cálculo do preço parâmetro, distorceu o valor do preço daquele previsto no texto legal. Trata-se de conclusão alcançável pelo simples cotejo das normas.

Aliás, para corroborar a conclusão antes exposta, registre-se que a fórmula de cálculo do preço parâmetro transcrita da lei se encontrava perfeitamente traduzida em normativo anterior, no caso, a IN SRF nº 32, de 30 de março de 2001 (normativo revogado pela IN SRF 243/2002), que em seu art. 12, § 11, abaixo transcrito, confirma a interpretação da fórmula matemática contida no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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;

*b) **sessenta por cento**, na hipótese de **bens importados aplicados na produção**.*

[...]

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

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

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

Dessa forma, conclui-se que o Método do Preço de Revenda menos Lucro 60%-PRL60 previsto na IN SRF nº. 243, de 2002 difere daquele contido no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

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

A esse respeito, cabe citar o entendimento de 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, 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.

Percebe-se 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.

Aliás, o próprio Poder Judiciário manifestou o mesmo entendimento por ocasião do julgamento do recurso de apelação nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP, levado a

efeito no TRF 3ª Região, cujo ementário do Acórdão 2208/2010 foi no sentido de “*garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002*”, o que só vem a reforçar a tese aqui exposta.

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

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

Saliente-se, por oportuno, que a metodologia de cálculo do preço parâmetro, pelo método PRL foi recentemente modificada com a edição da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que, em seu art. 48, alterou a redação dos arts. 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430, de 1996.

A nova lei traz duas importantes inovações em relação à Lei nº 9.430, de 1996 na redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, a saber:

1- a margem de lucro aplicada dependerá do setor produtivo a que se enquadra o produto em análise. Antes, a margem de lucro era única, de 60% para todos os produtos, tendo sido substituída para percentuais variáveis, de 20%, 30% e 40%, conforme o setor a que se enquadra o produto em análise.

2- introduziu o critério de proporcionalização de participação do valor dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido e de participação do valor dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, similar ao previsto na sistemática de cálculo do artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002,.

Como se vê, a Lei nº 12.715, de 2012 traz uma melhor adequação para a metodologia de cálculo, pois passa a considerar o tipo de produto que está sendo industrializado, ao invés de se utilizar uma margem de lucro unificada, e introduz o critério de proporcionalização previsto no inciso II, § 11, artigo 12, da IN SRF nº 243, de 2002, agora sim incorporado por ato com força de lei.

A jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também já havia decidido nesse sentido, conforme transcrição do seguinte ementário:

IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS LIGADAS — MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO — PRL —

De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados-PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL. (Acórdão nº 101-94.628, sessão de 07/07/2004) (grifei)

Métodos PIC e PRL20

Em relação aos ajustes efetuados pelos métodos PIC e PRL20, o recorrente abordou em seu recurso apenas questões que dizem respeito à vinculação dos recolhimentos do IRPJ e da CSLL, efetuados em 29/07/2005 (fl. 2052), antes do procedimento fiscal, aos valores exigidos na autuação.

Deixou de contestar, expressamente, o mérito do lançamento fiscal (incidência e quantificação), de modo que o mesmo deve ser considerado definitivamente constituído, na esfera administrativa, consoante art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Quanto à vinculação dos recolhimentos do IRPJ e da CSLL aos valores dos ajustes do preço-parâmetro segundo os métodos PIC e PRL20, cabe dizer que não ficou demonstrada a vinculação pretendida.

A defesa apenas alega que os recolhimentos referem-se à integralidade do IRPJ e da CSLL sobre os ajustes efetuados pela fiscalização pelos métodos PIC e PRL20 e que o restante, por diferença, que sobrou dos recolhimentos deve ser imputado para amortizar parte do IRPJ e da CSLL relativo aos ajustes pelo método PRL60, conforme quadro apresentado em seu recurso, de fls.2076. Deixa de trazer, entretanto, os motivos e a base tributável que levaram a efetuar ditos recolhimentos, bem como deixou de retificar a sua DIPJ e a DCTF relativos a esses recolhimentos.

Com efeito, não se pode simplesmente alocar um pagamento efetuado a uma exigência fiscal sem qualquer comprovação da origem desse recolhimento, sob pena de se correr no risco de quitar um tributo de maneira indevida, pois esse recolhimento poderá corresponder a outra base tributável.

Saliente-se que a demonstração da efetividade e liquidez do crédito que a interessada aduz possuir é obrigação da pretendente. A par disso, assim dispõe o Código de Processo Civil, art. 333:

Art. 333. *O ônus da prova incumbe:*

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Ademais, existe uma contradição nas alegações da defesa, pois ora entende que o ajuste pelo método PRL60 é indevido e ora quer que parte dos recolhimentos efetuados sejam imputados ao valor exigido pela fiscalização (PRL60).

Dessa forma, agiu corretamente a DRJ/São Paulo I ao não vincular os recolhimentos efetuados às exigências do IRPJ e da CSLL constantes do presente processo.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício atende aos requisitos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o estabelecido na Portaria MF n.º 03, de 2008, porque o acórdão recorrido exonerou valores de tributo e de multa em montante superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) estabelecido na referida Portaria, portanto, dele conheço.

O acórdão recorrido reduziu o valor da infração imputada à interessada no que diz respeito ao método cálculo do Preço-Parâmetro PRL-60, matéria já examinada no recurso voluntário, onde se decidiu pela inaplicabilidade do método de cálculo previsto na IN SRF nº 243, de 2002, cancelando-se integralmente o lançamento quanto a essa matéria.

Dessa forma, resta prejudicado o exame da matéria objeto do recurso de ofício proposto pela DRJ/São Paulo I.

Conclusão

Em razão dos fundamentos acima expostos, deve-se entender que os cálculos dos preços parâmetros pelo método Preço de Revenda menos Lucro de 60%, aos produtos aplicados na produção, no ano de 2003, deve ser feito segundo o método de cálculo/fórmula previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, e não naqueles previstos pela IN SRF nº 243, de 2002.

Em vista do exposto, voto no sentido de que sejam consideradas definitivamente julgadas as matérias não expressamente contestadas relativas às exigências do IRPJ e da CSLL segundo ajustes efetuados pelos métodos PIC e PRL-20% e, no mérito, que seja dado provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja considerado ilegal o método de cálculo do PRL-60% constante da IN SRF nº 243, de 2002 e, quanto ao recurso de ofício, que seja negado provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo

Processo nº 16561.000149/2008-39
Acórdão n.º **1202-001.025**

S1-C2T2
Fl. 3.340

CÓPIA