



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

Processo nº 16561.000197/2008-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.184 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL- PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

INCLUSÃO INDEVIDA NO CÁLCULO DOS AJUSTES. UNIDADES COMERCIALIZADAS NÃO SUJEITAS À APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Exclui-se dos ajustes do preços de transferência, a parcela decorrente dos ajustes relativos à venda de unidades adquiridas localmente ou produzidas pela empresa, não sujeitas à apuração dos preços de transferência.

PRL 60. EQUÍVOCO NA RELAÇÃO DE PROPORÇÃO INSUMOS IMPORTADOS / PRODUTOS COMERCIALIZADOS. NÃO COMPROVAÇÃO DO EQUÍVOCO EM DILIGÊNCIA FISCAL.

Não há como acolher a alegação de equívoco na relação de proporção entre insumos importados e produtos comercializados quando, intimada a comprovar as relações utilizadas nas planilhas anexadas à impugnação, a recorrente não apresenta documentação comprobatória.

MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 97, INCISO II, DO CTN.

A Instrução Normativa SRF nº 243/02, ao interpretar o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, traduziu com precisão e sem extrapolar os limites legais a expressão matemática que alcança os objetivos da legislação de preços de transferência. A alegação de ofensa ao art. 97, II, do CTN decorre de interpretação equivocada do art. 18 da Lei nº 9.430/96 que, em busca de redução no valor dos ajustes, afasta a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02.

MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. DESESTÍMULO À INDÚSTRIA NACIONAL. IMPROCEDÊNCIA.

A metodologia de cálculo estabelecida na Instrução Normativa SRF nº 243/02 tem por objetivo blindar o preço parâmetro de possíveis alterações em virtude das alterações no valor agregado no país, de forma a permitir um cálculo mais preciso e que atenda aos objetivos da Lei nº 9.430/96, sendo improcedentes as alegações de que sua aplicação violaria a proteção à indústria nacional.

MÉTODO PRL 60 e PRL 20. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

O percentual de 60% é aplicável não sobre a "revenda" dos bens importados, mas sobre a participação do bem importado no preço de venda do produto final, enquanto o percentual de 20% é aplicável sobre o valor do bem revendido inexistindo, assim, ofensa ao princípio da isonomia.

MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. APLICABILIDADE DA MARGEM DE LUCRO DE 60% AO MERCADO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS.

Incabível a alteração do percentual de presunção do lucro para empresas do mercado de peças automotivas quando não forem observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 32, 33 e 34 da Instrução Normativa SRF nº 243/02.

MÉTODO CPL. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO MÉTODO. Impossibilidade de alteração do método de cálculo PRL utilizado pela fiscalização para o método CPL pretendido pela recorrente. Após o início da ação fiscal foi permitida à recorrente o benefício da opção por outros métodos, porém não foi apresentada documentação comprobatória do método CPL.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. INEXATIDÃO NA EXIGÊNCIA.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são as estabelecidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Eventuais inexatidões na determinação das exigências fiscais não ensejam nulidade mas apenas seu afastamento quando comprovado o equívoco.

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 1

Constatada a concomitância do recurso voluntário com o processo judicial, em cumprimento à Súmula CARF nº 1, não conhecimento do recurso voluntário na parte que trata da legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02, relativamente aos ajustes efetuados pelo PRL 60 na incorporada Delphi Diesel.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) Por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso voluntário na parte que trata da legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02, relativamente aos ajustes efetuados pelo PRL-60 na incorporada Delphi Diesel. (2) Por voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 1.369.853,87, referente ao ajuste do insumo importado com o código 26083612, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Marcelo Malagoli da Silva e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que davam provimento integral.

(Assinado Digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo Malagoli da Silva, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (R\$ 13.324.200,07) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (R\$ 4.796.712,02), acrescidos de multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora, em que foi apurada falta de adição ao lucro líquido dos ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a custos, despesas e encargos de importação de bens, adquiridos de pessoas vinculadas no exterior, para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Em ação fiscal realizada na empresa em epígrafe, a fiscalização, conforme relatado no "Termo de Verificação e Constatação", TVC (fls. 141 a 143), apurou que a empresa adicionou ao lucro líquido para apuração do lucro real valor inferior ao que deveria ter sido considerado, relativo à apuração dos preços de transferência nas operações de importações de componentes realizadas com pessoas vinculadas no exterior, no ano-calendário de 2003. Ou seja, valor que deveria ser adicionado ao resultado tributável em decorrência da diferença a maior entre os preços praticados nas importações e os preços (parâmetro) apurados de acordo com os métodos previstos na legislação.

2. A fiscalização informa que:

2.1. verificou para efeito do IRPJ e da CSLL, a correta dedutibilidade dos custos dos bens importados de pessoas jurídicas vinculadas. Informa também, que procedeu aos mesmos exames para a empresa "Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda.", CNPJ/MF nº 49.874.155/0001-92, que foi incorporada pela "Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda." em dezembro de 2007;

2.2. que as análises foram feitas com base no que determinam os artigos 18 a 23 da Lei nº 9.430/96, combinados com os dispositivos do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002;

2.3. que a "Delphi Diesel" impetrou Pedido de Liminar em Mandado de Segurança Preventivo em 12/12/2007, em relação aos anos-calendário de 2002 a 2006 bem como nos seguintes, por discordar dos termos da IN SRF nº 243/2002 por entender que esta inova em termos do que está previsto na Lei nº 9.430/96; porém, o pedido de liminar acabou sendo indeferido (fls.210 a 264);

2.4 que após apresentação para o contribuinte de relação dos desembaraços dos bens importados no ano-calendário de 2003, extraída do sistema Siscomex e ratificadas por ele, foram selecionados os 235 produtos mais importantes, representado 80,25% do valor total importado pela "Delphi Automotive" e 68 produtos representando 69,97% da quantia total relativa às importações realizadas pela "Delphi Diesel";

2.5 que o contribuinte optou, para toda a sua linha de produtos importados, pela aplicação dos métodos PRL de apuração dos preços de transferência. Ou seja, "Preços de Revenda menos Lucro de 20% - PRL-20" e "Preços de Revenda menos Lucro de 60% - PRL-60", este para o caso de produtos importados para aplicação na produção de outros produtos ou para sofrer qualquer processo de industrialização, para revenda;

2.6 que apesar desta opção, em decorrência de trocas de informações dos técnicos da empresa com a fiscalização, foi constatado, que, para alguns produtos seria mais vantajosa a opção por outros métodos previstos pela legislação: "Custo Produção mais Lucro - CPL" e "Preços Independentes Comparados - PIC";

2.7 a fiscalização informa que *"para não cercear o direito de defesa do contribuinte e conceder-lhe o benefício da opção por outros métodos previstos na legislação, aguardamos, ao longo do segundo semestre de 2008, a apresentação, por parte do contribuinte, de todos os documentos e comprovantes que lhe fosse possível apresentar, para justificar o ajuste para determinados produtos pelos métodos de CPL e PIC. E de fato, por esses métodos, e com a documentação apresentada tempestivamente a que esta auditoria atribuiu consistência e credibilidade, alguns produtos tiveram o valor de seus ajustes zerados"*;

2.8 que foi apurado um excesso no valor total dos preços de transferência calculados pelo método PRL na quantia de R\$ 76.138.286,15, depois de descontado o valor de R\$ 1.073.017,35 apresentado pelo contribuinte e oferecido à tributação na DIPJ/04, ano calendário de 2003;

2.8 declara que *"os representantes da empresa acompanharam todos os levantamentos feitos e tomaram conhecimento de todos os cálculos efetuados em cada etapa da ação fiscal"*.

3. O valor adicionado de ofício ao resultado, do ano-calendário de 2003, para efeito do IRPJ e da CSLL foi;

AJUSTE PARA CALCULO DO IRPJ E CSLL	MÉTODO	VALOR R\$

DELPHI AUTOMOTIVE	PRL 20	2.880.823,36
DELPHI DIESEL	PRL 20	41.096,94
DELPHI AUTOMOTIVE	PRL 60	68.266.297,75
DELPHI DIESEL	PRL 60	6.023.085,45
TOTAL		77.211.303,50
(MENOS) AJUSTE REALIZADO NA DIPJ/2004		(1.073.017,35)
AJUSTE LÍQUIDO		76.138.286,15

4. Os enquadramentos legais aplicados foram: (i) **IRPJ**: art. 241 do RIR/99 e (ii) **CSLL**: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/02.

5. Em decorrência do apurado foram lavrados os seguintes autos de infração, com ciência dada em 15/12/2008 (fls. 130 a 140): **Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ** no valor de R\$ 32.312.517,58 e **Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL** na quantia de R\$ 11.632.506,31 (os valores incluem multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 28/11/2008).

6. A Empresa, tempestivamente, apresentou impugnação em 14/01/2009 (fls. 1.001 a 1.034), contestando o lançamento, fazendo as seguintes colocações:

PRELIMINAR

6.1. que ocorreram os seguintes equívocos na apuração realizada pela fiscalização dos preços de transferência:

6.1.1. **primeiro equívoco** - a fiscalização considerou a quantidade total da matéria prima vendida, por código de produto, sem atentar para o fato de que essas matérias primas também poderiam ser adquiridas localmente ou produzidas pela Impugnante;

6.1.1.1. dá o exemplo da diferença que tal engano acarreta, demonstrando os cálculos do produto de código 26083612 (DASB, PRL 20) em que a fiscalização apurou excesso no preço do produto importado de R\$ 1.389.189,47 quando o correto seria 2% deste valor. Alega que a fiscalização considerou o ajuste unitário de R\$ 29,53 sobre o total dos produtos vendidos no ano de 47.055 unidades, quando o correto seria sobre as quantidades importadas de somente 655 unidades. Diz que mais de quarenta e seis mil unidades foram adquiridas localmente ou produzidas pela empresa, tal como provado pela documentação apresentada, Doc 02 (fls 1.050 a 1.154);

6.1.1.2. alega *"que a mesma situação ocorreu com diversos dos bens importados pela Impugnante de forma pontual e esporádica, em que o volume dos bens importados é substancialmente inferior ao volume das aquisições e produção nacionais"*;

6.1.2. **segundo equívoco** - a fiscalização, ao apurar o valor do ajuste dos preços de transferência submetido à tributação do IRPJ e da CSLL, deixou de deduzir o valor de R\$ 1.235.149,01 declarado pela "Delphi Diesel" em sua DIPJ/2004, ano-calendário de 2003, conforme demonstrado no Doc 03 (fl. 1.156);

6.1.3 **terceiro equívoco** - diz que, após ser notificada da lavratura do auto de infração, verificou que a fiscalização incorreu em erro com relação ao valor do ajuste de PRL 60 proposto para a "Delphi Diesel". Informa que diferentemente do que ocorreu com o cálculo do ajuste proposto para "Delphi Automotive", a fiscalização baseou o cálculo da proporção entre o custo dos bens importados sobre o custo total do produto acabado na média do custo unitário das importações realizadas no curso do ano-calendário de 2003, desconsiderando os estoques iniciais existentes em 1º de janeiro de

2003. Informa que os valores dos ajustes propostos pela fiscalização e os apurados pela Impugnante estão demonstrados no Doc 04 (fls. 1.157 a 1.175). Valor do ajuste apurado pela fiscalização é de R\$ 6.023.085,45 e o apurado pela Impugnante é de R\$4.834.389,61. Diferença a menor de R\$ 1.188.695,84;

6.2. diz que em decorrência dos três enganos apontados, está evidenciado o erro cometido na determinação das exigências fiscais do IRPJ e da CSLL, o que implica na nulidade do auto de infração, nos termos do artigo 10, V do Decreto nº 70.235/72;

6.3. declara que se os julgadores entenderem que os vícios apontados não implicam na nulidade dos lançamentos, requer revisão dos cálculos do ajuste de preço de transferência, corrigindo-se os enganos antes mesmo do julgamento a ser realizado e dando à Impugnante a oportunidade de se manifestar, previamente ao referido julgamento, sobre os ajustes a serem realizados de ofício;

MÉRITO

DA ILEGALIDADE DA "IN SRF nº 243/02"

6.4.a impugnante traça um breve histórico da legislação que trouxe as diretrizes básicas da apuração dos preços de transferência no Brasil;

6.5. diz que a intenção do legislador foi coibir a transferência indireta de lucros, não tributados, para o exterior, através da prática de preços artificiais em operações de importação e exportação realizadas entre pessoa jurídicas vinculadas;

6.6 que para operacionalizar a apuração dos chamados "preços e custos médios", a Lei nº 9.430/96 trouxe os métodos a serem utilizados pelo fisco tanto nos exames das operações de importação como de exportação. No caso de importação os critérios foram: o de "Preços Independentes Comparados (PIC)", de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e de "Custo de Produção mais Lucro (CPL)";

6.7 que o artigo 18, inciso II, da lei nº 9.430/96, define o método (PRL) como a média aritmética dos preços de revenda dos bens, deduzida do somatório dos descontos incondicionais concedidos, além dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas e da margem de lucro presumida de: (i) 60% na hipótese de bens importados aplicados na produção e de 20% calculada sobre o preço de revenda nas demais hipóteses;

6.8 diz que com este processo, quanto maior o valor agregado no Brasil ao insumo importado, isto é, quanto maior o nível de nacionalização do produto final a ser revendido, maior o preço parâmetro calculado e, conseqüentemente, menor o ajuste (adição) a ser realizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

6.9 que a Receita a fim de regulamentar a Lei nº 9.430/96 editou, em 30 de março de 2001, a Instrução Normativa SRF nº 32, a qual manteve intacta a sistemática prevista na referida Lei para apuração, através do método PRL 60;

6.10. que apesar do texto legal continuar inalterado até os dias de hoje, em 11 de novembro de 2002 a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 243 e "revogou" o entendimento acima, introduzindo a interpretação de que o preço líquido de revenda para efeito de aplicação da margem de 60% não mais seria o preço do produto final vendido, mas sim, o preço de "revenda" das partes e peças importadas agregadas a produto final. Este preço de venda, conforme prevê o artigo 12 da IN 243/03, seria, inclusive, apurado levando em consideração à mesma proporção sobre o preço do

produto acabado da relação do custo do bem importado sobre o custo total desse produto final;

6.11 diz que, a aplicação desta IN 243/02 leva *"à conclusão absurda de que a importação de peças e partes para serem agregadas a produtos produzidos no Brasil para venda local ou exportação sejam revendidas com uma margem de 60%, enquanto que se importadas para pura revenda, sem agregar qualquer produção local, o percentual de margem de lucro aplicável seria de 20%, em virtude da aplicação do método PRL 20, previsto no artigo 18, inciso II, alínea d"*;

6.12 traz exemplo da importação de um bem demonstrando os cálculos de acordo com o previsto na Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 243/02 e alega que *"os números, por si só, impedem qualquer outra conclusão a não ser a de que a IN, de fato, determina a tributação de lucro em patamar muito superior àquele previsto pela Lei nº 9.430/96 (majoração em mais de 23 vezes no IRPJ e na CSLL para 2003), situação esta com a qual a Impugnante jamais poderá concordar"*;

6.13 indaga se tanto no PRL 20 como no PRL 60 a Receita Federal do Brasil considera isoladamente o valor de revenda do bem importado para a aplicação das margens de lucro, qual seria o objetivo de permitir que o mesmo bem, de mesmo valor, isoladamente considerado possa, em determinadas ocasiões, gerar um lucro de 60% e, em outras, um lucro de 20%? Diz que *"conclui-se, pois, que a IN/SRF nº 243/02 também encerra nítida violação ao princípio da isonomia para o cálculo do preço parâmetro através do Preço de Revenda menos Lucro"*;

6.14 declara que mesmo admitindo, para fins de argumentação, a aplicabilidade do método de cálculo previsto na IN nº 243/02, demonstra a impossibilidade de aplicação da margem de lucro de 60% com relação as suas importações, tendo em vista as características específicas do mercado de peças automotivas;

6.15 diz que a própria Lei nº 9.430/96 determinou expressamente a possibilidade de utilização de margens de lucro diversas das "padrão" estabelecidas na legislação, como previsto no artigo 21, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto no artigo;

6.16. alega que o próprio legislador admitiu que a margem de 60% para cálculo de preço de transferência no método PRL poderia ser inapropriada para determinados contribuintes. Diz que a determinação de ajustes de preços com base no método PRL 60, quando a margem de lucro da atividade do contribuinte é significativamente inferior a 60% certamente determinará uma tributação excessiva, contrariando os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco, este previsto no artigo 150, IV da CF/88;

6.17 a Impugnante apresenta dois estudos elaborados pela auditoria independente "Deloitte, Touche e Tomatsu - DTT" sobre a margem bruta de lucro das empresas brasileira (Docs. 6 e 7);

6.18 informa que o primeiro estudo foi concluído em maio de 2003 e teve como base 193 empresas manufactureiras de diversos ramos da indústria nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003. De acordo do esse estudo, a média da margem de lucro das empresas brasileiras seria de 31,63%. Diz que especificamente com relação às empresas de autopeças o lucro bruto médio nestes anos foi de 25,13%;

6.19 diz que visando à aplicação do estudo mencionado acima especificamente em suas atividades solicitou análise detalhada para o setor de autopeças, englobando o

período de 2002 a 2007. Informa que este estudo complementar foi concluído no início do presente ano e teve como base os resultados de 678 empresas manufatureiras fabricantes de autopeças e mais uma vez concluiu-se que a margem de 60% prevista na legislação de preços de transferência não reflete a realidade desse ramo da indústria: as margens de lucro bruto variaram, em média, entre 11,4% e 22,9% no período de 2002 a 2007. Analisando-se especificamente o ano-calendário de 2003, verifica-se que as margens variaram de 12,2% a 23,7%;

6.20 diz que a despeito da segurança a respeito da regularidade de seus cálculos de preços de transferência com base no método PRL 60, comprova, a título complementar, a inexistência de ajustes de preços relativos aos produtos de código 25146916. 25313535 e 25336072 também de acordo com o método CPL. Diz que o artigo 4º, § 2º da IN nº 243/2002 determina claramente que, dentre os métodos previstos, o contribuinte tem a opção de usar aquele que implicar menor ajuste nas bases tributáveis. Ressalta que inexistente qualquer previsão legal determinando a forma e o momento exato da opção pelos métodos previsto na legislação, daí, a apresentação dos cálculos de CPL para esses itens, a serem considerados pela autoridade julgadora;

6.21. diz que para demonstração do preço parâmetro de acordo com o método CPL, apresenta a composição dos custos dos produtos importados, os quais são produzidos pela ASEC México (cód. 25146916 e 25313535) e pela ASEC US (25336072). Informa que os documentos relativos aos dois primeiros produtos estão anexados à presente impugnação (Docs. 8 e 9). A Impugnante protesta pela posterior juntada das respectivas traduções. Com relação ao terceiro produto informa que ainda está providenciando a documentação suporte do CPL junto à ASEC US e, assim, protesta pela posterior juntada desses documentos:

6.22. quanto ao método PRL 20, a Impugnante volta a mencionar o produto de código 26083612 importado pela DASB já tratado na preliminar. Diz que adicionalmente, visando demonstrar cabalmente a inexistência de ajustes, apresenta o cálculo de preço de transferência para os produtos de código 15397675 e 15397557 (Docs. 10 e 11) sob o método CPL. Protesta, ainda, pela apresentação dos cálculos sob o método CPL também para o produto DAS Espana (DASE), que descontinuou seus negócios em 2007;"

Em julgamento realizado em 21 de maio de 2009, a 4ª Turma da DRJ/SPOI prolatou o acórdão 16-21.586, que deu parcial provimento à impugnação para afastar o segundo equívoco apontado pela recorrente e foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

MÉTODO PRL 60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

À esfera administrativa não cabe apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.

ALTERAÇÕES DAS MARGENS DE LUCRO PREVISTAS NA LEI.

Somente atendendo ao que determina os artigos 32 a 34 da IN SRF nº 243/02 é possível adotar outras margens de lucro previstas na legislação.

OPÇÃO PELO MÉTODO DE APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

A opção pelo método a ser adotado para apuração dos preços de transferência se dá com a entrega da DIPJ, não sendo possível alterá-la após o lançamento realizado.

DIFERENÇAS NOS CÁLCULOS.

Desconsiderado no ajuste de preços de transferência, apurado pela fiscalização, o valor oferecido à tributação pela empresa "DELPHI DIESEL" na DIPJ/04.

Os demais ajustes requeridos não foram aceitos por falta de dados ou documentos para respaldá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CSLL. O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão do lançamento decorrente, tendo em vista que se origina dos mesmos elementos de prova.

Lançamento Procedente em Parte

Devidamente cientificado em 16/06/2009 (fls. 1.688 e 1.696), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 15/07/2009 (fls. 1.694), o recurso voluntário de fls. 1.698 a 1.737 alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

(i) A nulidade da decisão de primeira instância e/ou do lançamento fiscal em virtude da equivocada determinação das exigências fiscais ou, a parcial reforma da decisão de primeira instância para que a apuração dos créditos seja refeita em razão da correção dos equívocos apontados;

(ii) A improcedência do auto de infração tendo em vista a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02;

(iii) Pleiteia a não aplicação da margem de 60% de lucro para importações realizadas por empresas da indústria de autopeças, inclusive a recorrente;

(iv) A adequação da eleição do método CPL para os produtos de códigos nºs 15397675, 15397557, E2000381, 2514916, 25313535 e 25336072.

A Fazenda Nacional, cientificada da interposição do recurso voluntário em 12/05/2010 (fls. 1.806) apresentou, tempestivamente, em 14/05/2010 (fls. 1.808), suas contrarrazões ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, alegando, resumidamente:

(i) A concomitância parcial entre o presente processo e o processo judicial, exclusivamente no que se refere ao crédito tributário atinente à Delphi Diesel, decorrente do ajuste pelo PRL 60 dos bens importados;

(ii) Eventuais equívocos na apuração da base de cálculo não importam em nulidade mas devem ser resolvidos com a exoneração total ou parcial do auto de infração;

(iii) A metodologia de cálculo exposta na IN SRF nº 243/2002 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em estrita conformidade à real intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados;

(iv) A impossibilidade de alteração da margem de lucro de 60% no processo administrativo fiscal, seja porque a recorrente não observou o procedimento específico previsto nos arts. 32 a 34 da IN SRF nº 243/2002, seja pela inconsistência dos estudos produzidos pela DTT;

(v) Impossibilidade de eleição do método CPL para determinados produtos após o início da ação fiscal e sem a juntada da documentação necessária à aplicação do método.

Trazido para julgamento na sessão de 07/05/2013, perante esta turma ordinária, o julgamento foi convertido em diligência conforme a resolução nº 1301-000.113 (fls. 1.917 a 1.930) para as seguintes providências:

"Da análise dessas considerações, verifica-se que, nos presentes autos, antes ainda de analisar o mérito da discussão havida nos autos, faz-se necessária a verificação da correção/adequação dos cálculos efetivados pela fiscalização, mostrando-se, assim, essencial a análise dos argumentos aqui apontados e, ainda, a necessária confrontação entre os cálculos que embasaram o lançamento efetivado e aqueles aqui apresentados pela fiscalizada, possibilitando, com isso, a total e completa análise dos argumentos trazidos no recurso interposto.

Diante disso – e, de acordo com o que definido em reunião colegiada, encaminho o meu voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência no sentido de verem analisadas as questões preliminares aqui aduzidas, sobretudo no que diz respeito ao apontamento de possíveis falhas nos cálculos apresentados pela fiscalização, possibilitando, com isso, ao final, a integral apreciação dos argumentos aduzidos no recurso voluntário interposto."

No "Relatório Conclusivo em Diligência" (fls. 2.018 a 2.024) a fiscalização relata que, relativamente ao primeiro equívoco, a recorrente logrou comprovar que somente 655 unidades do item 26083612 haviam sido importadas no ano-calendário de 2003, e fez a necessária retificação do cálculo dos ajustes de preço de transferência para o item. Com relação ao terceiro equívoco, afirmou que a recorrente teria alegado incorreções nas considerações das quantidades de composição de produção, entretanto, tal argumento era novo e não havia sido apreciado quando do julgamento em primeira instância.

Em sua manifestação apresentada em 24/02/2014 (fls. 2.026 a 2.030) a recorrente defende que *"logrou êxito em comprovar que os cálculos de ajuste de PT foram feitos em excesso, devendo a parte excedente ser retirada na íntegra e para os dois itens, do processo em tela (considerando valores de estoque inicial de produtos, ou participação de insumos no montante de mercadorias comercializadas)."*

O processo foi novamente submetido a julgamento em 08/05/2014 e, de acordo com a Resolução nº 1301-000.206 (fls. 2.040 a 2.053), foi mais uma vez convertido em diligência. O relator considerou procedentes as alegações da recorrente em relação aos supostos erros de cálculo promovidos pela fiscalização e ainda, que os agentes responsáveis pela diligência não teriam analisados os possíveis erros de cálculo, limitando-se a rejeitá-los por ser tratarem de inovações às teses inicialmente atacadas na impugnação.

Em cumprimento à determinação da Resolução nº 1301-000.206 para verificação das específicas ponderações da contribuinte em relação aos supostos erros de cálculo cometidos pela fiscalização foi elaborado o segundo "Relatório Conclusivo em Diligência" (fls. 2.083 a 2.094). Consta nele que a empresa foi intimada a comprovar as relações de produção dos pares insumo-produto selecionados em função da relevância de valores, entretanto, face às divergências

de sistemas da empresa incorporada não foi possível localizar os documentos solicitados no Termo de Intimação.

Cientificado do relatório de diligência a recorrente apresentou manifestação (fls. 2.096 a 2.105) onde reconhece a impossibilidade de levantar a totalidade de informações que demonstrem a relação de proporcionalidade solicitada pela fiscalização, entretanto, traz aos autos cópia das planilhas indicativas da composição dos itens "7135-108" e "V8961A110-1" onde pode se verificar que são utilizados mais de uma unidade dos insumos "7123-914H" e "7182-076". Reitera que a relação de proporcionalização insumo/produto utilizada pela fiscalização para fins de cálculo do PRL 60 da IN SRF nº 243/02 está equivocada e que há no processo planilhas e informações aptas a demonstrar a correta proporção e permitir o recálculo dos ajustes do método PRL 60.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

PRELIMINARES

A recorrente inicia seu recurso apontando os seguintes equívocos na apuração dos ajustes de preços de transferência e, conseqüentemente, na apuração do IRPJ e CSLL objetos da presente exigência fiscal:

1º Na determinação do valor dos ajustes do PRL 20 e PRL 60, as autoridades fiscais consideraram a quantidade total da matéria prima vendida, sem atentar para o fato de que essas matérias primas também poderiam ser adquiridas localmente ou produzidas pela recorrente;

2º Ao apurar o valor total do ajuste de transferência submetido à tributação pelo IRPJ e CSLL, o Auditor Fiscal deixou de deduzir o valor de R\$ 1.235.149,01, declarado pela Diesel em sua DIPJ/2004;

3º O cálculo dos ajustes de PRL 60 para a incorporada Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda estão equivocados pois o Auditor Fiscal baseou o cálculo da proporção entre o custo total do produto acabado e o custo dos bens importados na média do custo unitário das importações realizadas no curso do ano-calendário de 2003, desconsiderando os estoques iniciais existentes em 1º de janeiro de 2003.

Em seguida requer a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72, por entender que os equívocos acima apontados configuram erro na determinação das exigências fiscais.

De início, vale ressaltar que as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são as estabelecidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dessa forma, por não se amoldarem a nenhuma as hipóteses de nulidade acima transcritas, os equívocos apontados pela recorrente não acarretam a nulidade dos autos de infração mas apenas o afastamento da exigência caso os mesmos sejam comprovados. Este foi o procedimento adotado pelo órgão julgador *a quo* que, ao reconhecer o segundo equívoco apontado pela recorrente, afastou a exigência e reduziu o valor do lançamento.

Dessa forma, voto por negar provimento ao pedido de nulidade por ofensa ao art. 10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72.

Em seguida passo a analisar o primeiro equívoco apontado pela recorrente. Em sua peça recursal alega que a fiscalização, ao calcular o valor total dos ajustes de PRL20 e PRL60, aplicou o valor do ajuste unitário sobre a quantidade total do produto vendido, ou seja, considerou que a totalidade do produto ou matéria-prima havia sido adquirida pela recorrente de pessoas vinculadas no exterior e, assim, a totalidade das vendas estaria sujeita aos ajustes de preços de transferência. Como exemplo cita o produto de código 26083612 (DASB, PRL 20) que teve um ajuste no valor de R\$ 1.389.189,47 calculado mediante a multiplicação do ajuste unitário de R\$ 29,53 pelo total desses bens vendidos no ano-calendário de 2003, ou seja, 47.055 unidades, todavia, somente 655 unidades foram importadas pela recorrente, sendo que as mais de 46.000 unidades restantes foram adquiridas localmente ou produzidas pela empresa.

A DRJ/SPOI considerou que a documentação acostada aos autos relativos ao produtos 26083612 era insuficiente para comprovar as alegações da recorrente, bem assim, que a afirmação genérica de que outros produtos estavam na mesma situação sem identificá-los não poderia ser aceita e manteve o lançamento.

No recurso voluntário a recorrente repete as alegações efetuadas na impugnação e anexa um dossiê sobre as operações com o produto 26083612, com todas as informações sobre a importação, produção e venda do produto. Alega estar inteiramente demonstrado o equívoco da fiscalização, entretanto, caso ainda exista qualquer dúvida protesta pela realização de diligências adicionais.

No julgamento realizado em 07/05/2013, por esta mesma turma ordinária, porém, com composição diversa, foi determinada a realização de diligência para verificação das possíveis falhas nos cálculos apresentados pela fiscalização.

No curso da diligência fiscal a recorrente foi intimada a identificar documentação comprobatória relativa ao produto 26083612, bem assim, a identificar quais outros itens teriam incorrido no mesmo caso, ou seja, que teriam sido adquiridos no mercado interno ou produzidos pela empresa. Na resposta apresentada à fiscalização a recorrente anexou a documentação solicitada relativa ao produto 26083612 e, inicialmente, afirmou que o produto E2000381 também encontrava-se em idêntica situação, porém, posteriormente, afirmou ter ocorrido erro na informação e pediu a desconsideração da resposta relativamente ao item E2000381.

Consta do "Relatório Conclusivo em Diligência" (fls. 2.018 a 2.024) que, em atendimento às intimações, foram apresentados documentos comprobatórios de que somente as 655 unidades do item 26083612 foram importadas no ano-calendário de 2003. Desta forma, fez-se

necessária a retificação do cálculo de ajuste do preço de transferência para este item, conforme abaixo demonstrado:

"Recálculo do PRL20 : $655 \times R\$ 29,52 = R\$ 19.335,60$ em substituição a $R\$ 1.389.189,47 = \text{Diferença de } R\$ 1.369.853,87$

Valor total do PRL20 = $R\$ 2.880.823,36 - R\$ 1.369.853,87 = R\$ 1.510.969,49$ "

Diante do exposto e, considerando que restou comprovado em procedimento de diligência fiscal o equívoco na apuração dos ajustes de preço de transferência do PRL20 relativos ao item 26083612, voto por dar parcial provimento às alegações da recorrente para excluir do ajuste a parcela de R\$ 1.369.853,87.

Com relação ao segundo equívoco, a decisão de primeira instância determinou a retificação dos autos de infração para que fosse desconsiderado o valor de R\$ 1.235.149,01, no total oferecido à tributação do IRPJ e CSLL, o que ensejou a exoneração de crédito tributário no montante de R\$ 514.439,53. Referido valor foi, definitivamente, excluído do presente processo conforme extrato às fls. 1.695.

Passo agora à análise do terceiro equívoco apontado pela recorrente. Na impugnação a Delphi Automotive Systems do Brasil alega ter identificado grave equívoco cometido pela fiscalização no cálculo do ajuste do preço de transferência sob o método PRL 60 para a incorporada Delphi Diesel. Segundo a recorrente, a fiscalização teria calculado a proporção entre o custo total do produto acabado e o custo dos bens importados na média do custo unitário das importações realizadas no ano-calendário de 2003, desconsiderando os estoques iniciais dos mesmos bens importados existentes em 01/01/2013. Prossegue afirmando que tal procedimento demonstra-se contraditório com a própria sistemática do PRL60 e que consiste em claro erro de procedimento no cálculo dos ajustes da empresa Delphi Diesel, visto que nos cálculos da recorrente (Delphi Automotive Systems) a proporção foi calculada com base na média dos preços praticados considerando o estoque existente em 01/01/2003 e não na média dos custos unitários importados em 2003.

O acórdão recorrido entendeu que os cálculos e documentos apresentados na impugnação seriam insuficientes para avaliar a correta apuração alegada e não os aceitou. No recurso voluntário, a recorrente reitera a existência de erro nos cálculos da fiscalização relativos aos ajustes da Delphi Diesel e apresenta planilha ilustrativa demonstrando o equívoco somente para o item 7123-914H (fls. 1.803).

Por meio da Resolução nº 1301-000.113, de 07/05/2013, foi determinada por esta mesma turma julgadora, a realização de procedimento de diligência fiscal para análise dos possíveis equívocos apontados aos cálculos da fiscalização. Relativamente às alegações de que a fiscalização não teria considerado nos cálculos dos preços de transferência os valores dos estoques iniciais dos bens importados existentes em 1º de janeiro de 2003, foram solicitados no curso da diligência fiscal a demonstração de alguns dos valores percentuais no PLV, a partir da consideração dos valores dos estoques iniciais, conforme declarado pela recorrente. Após análise da documentação obtida foi elaborado o relatório da diligência fiscal que assim concluiu sobre o terceiro equívoco apontado pela recorrente:

"Deste modo, pudemos verificar que a argumentação da recorrente no tocante a problemas de desconsideração pelo agente fiscal dos estoques iniciais nos cálculos do

preço de transferência estaria incorreta ou incompleta, tendo em vista as respostas acima fornecidas, apontando erros resultantes a partir da quantidade de composição de produção.

Ocorre que a empresa, em sua impugnação, havia apontado como "terceiro equívoco", ao fato da fiscalização ter baseado o cálculo da proporção entre o custo dos bens importados sobre o custo total do produto acabado na média do custo unitário das importações realizadas no curso do ano-calendário de 2003, desconsiderando os estoques iniciais existentes em 1º de janeiro de 2003.

Assim, pudemos identificar que o quanto alegado pela impugnante em seu recurso não corresponde às contrarrazões que a empresa apresentou nos trâmites da presente diligência, em que aponta inconsistências referentes à não-consideração da composição de produção, pela Fiscalização.

Cumpramos ressaltar que um dos objetivos da análise em tela seria o de verificar se procedem as argumentações da impetrante quanto à desconsideração dos estoques iniciais existentes no início do AC 2003, nos cálculos de preços de transferência ("terceiro equívoco").

O fato de que teria havido incorrekções nas considerações das quantidades de composição de produção é praticamente novo, não foi sequer cogitado, quando da apresentação da impugnação pela recorrente, nem mesmo houve qualquer análise ou ponderação sobre o mesmo no julgamento em primeira instância."

A recorrente foi devidamente cientificada do relatório da diligência e apresentou manifestação argumentando que restou claro, no curso da diligência, a existência de equívocos ainda maiores do que os investigados quando da conversão do julgamento em diligência pelo CARF e que os mesmos não poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. Sustentou que a fiscalização, sob a alegação de que as quantidades de composição da produção seriam um fato praticamente novo, se recusou a retificar os ajustes originais, motivo pelo qual solicitou, novamente, que se retificassem os cálculos nos moldes solicitados e os submetessem ao CARF para julgamento.

O processo foi encaminhado ao CARF e, submetido novamente a julgamento em 08/05/2014, esta turma julgadora entendeu que não caberia ao órgão preparador promover qualquer julgamento a respeito da pertinência ou da correção dos argumentos apresentados pela recorrente mas, tão somente, limitar-se aos termos da solicitação pretendida por meio da Resolução nº 1301-000113. Dessa forma, determinou nova conversão do julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 13101-000206 para o específico e objetivo enfrentamento das considerações relativas a possíveis erros de cálculo na apuração dos montantes devidos, o que não restara atendido na determinação anterior.

Em cumprimento à segunda diligência determinada pelo CARF, a fiscalização intimou a empresa a comprovar as relações de produção dos pares insumo-produto, selecionadas em função da relevância de valores, mediante a apresentação de cópia de ordens de produção, descrição de projetos, planilhas de custos, e quaisquer outros documentos. Na resposta apresentada, a empresa informou que apesar do empenho em localizar a documentação solicitada, não obteve êxito pois a Delphi Diesel, incorporada por ela no ano de 2007, utilizava controles e sistemas que divergem dos atuais, fato este que teria inviabilizado a localização dos documentos solicitados no Termo de Intimação.

Cientificada do "Relatório Conclusivo em Diligência" a recorrente manifestou-se afirmando que, inobstante a falta de apresentação da totalidade da documentação apta a justificar a correta proporcionalização dos insumos importados nos produtos comercializados, a relação

utilizada pela fiscalização para fins de cálculo do PRL60 é equivocada e, no processo existem planilhas e informações aptas a demonstrar a correta proporção e a permitir o recálculo. Apesar das dificuldades, insistiu no árduo trabalho de recomposição do custo de produção e acostou aos autos cópia das planilhas indicativas da composição dos produtos "7135-108" e "V8961A110-1", onde se verifica que são utilizadas mais de uma unidade dos insumos "7123-914H" e "7182-076".

Verifica-se, portanto, que apesar de alegar a existência de equívocos na relação de proporção entre insumos importados e produtos comercializados, intimada a comprovar as relações utilizadas nas planilhas anexadas à impugnação (fls. 1.218 a 1.236), a recorrente deixou de apresentar a documentação solicitada sob a alegação de que a empresa incorporada, Delphi Diesel utilizava controles e sistemas diferentes dos atuais. Ocorre que, independentemente dos sistemas utilizados divergirem ou não dos atuais, a legislação obriga a pessoa jurídica a guardar os documentos que registram operações que possam vir a modificar sua situação patrimonial no futuro. Assim dispõe o art. 264 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) :

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

Com relação às duas planilhas anexadas ao recurso voluntário, com a indicação da composição dos produtos "7135-108" e "V8961A110-1", verifica-se que referidas planilhas, desacompanhadas da documentação solicitada no curso da diligência fiscal, quais sejam, "*cópia de ordens de produção, descrição de projetos, planilhas de custos, etc...*", são insuficientes para comprovação de erro na proporção dos insumos importados nos produtos comercializados.

Diante do exposto, não há como acolher a alegação do terceiro equívoco apontado no recurso voluntário, em virtude da falta de apresentação de documentação comprobatória.

DO MÉRITO

Da Legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02

Nas contrarrazões ao recurso voluntário, a Fazenda Nacional aponta, preliminarmente, a concomitância entre o presente processo administrativo e o processo judicial nº 2007.61.00.034048-7 (atual 0034048-52.2007.4.03.6100) exclusivamente no que se refere ao crédito tributário atinente à Delphi Diesel, decorrente do ajuste pelo PRL60 dos bens importados por essa empresa, no montante de R\$ 6.023.085,45 (fls. 161), que foi reduzido em R\$ 1.235.149,01 pela DRJ (fls. 1.687). Afirma que a impetrante, Delphi Diesel, visou evitar a cobrança de IRPJ e CSLL decorrentes dos ajustes de preços de transferência apurados pela metodologia de cálculo do PRL60 exposta no art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/02, a partir do ano-calendário de 2002, por entender que esta metodologia seria dissonante ao previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Em consulta ao site do TRF/3ª Região, constatei que o processo 0034048-52.2007.4.03.6100 trata-se de apelação ao mandado de segurança impetrado pela Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda, no qual a impetrante objetiva a suspensão de exigibilidade de supostos crédito de IRPJ e CSLL, decorrentes da diferença de cálculo dos preços parâmetro dos produtos importados de empresas vinculadas estrangeiras, aplicados na produção local de bens, através do método previsto na art. 18 da Lei nº 9.430/96 e aquele contido no art. 12, parágrafo 11, da Instrução

Normativa SRF nº 243/02. Referido processo teve a apelação julgada favoravelmente à recorrente entretanto, face à interposição de recurso pela Fazenda Nacional, encontra-se em andamento perante a Terceira Turma do TRF/ 3ª Região não tendo sido definitivamente julgado.

Desta forma, em cumprimento ao disposto na Súmula CARF nº 1, não conheço do recurso voluntário na parte que trata da legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02, relativamente aos ajustes efetuados pelo PRL 60 na incorporada Delphi Diesel:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Assim como em sede de impugnação, no recurso voluntário ora apreciado a recorrente contesta a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02 para o PRL60, sob o argumento de que a metodologia de cálculo nela prevista é totalmente distinta daquela prevista na Lei nº 9.430/96, revelando clara ilegalidade. Aduz que sua aplicação ainda viola o princípio da legalidade sob outro ângulo, pois, comprovadamente, resulta em majoração da tributação pelo IRPJ e CSLL sem o devido fundamento legal.

A recorrente refutou o entendimento do acórdão recorrido que desconsiderou a sua alegação quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, sob o fundamento de que não cabe à esfera administrativa apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

A despeito desse entendimento, vale ressaltar que o mesmo acórdão transcreveu parte da Informação Judicial nº 001/2008, relativa ao Mandado de Segurança impetrado pela Delphi Diesel questionando a legalidade da referida IN, tendo a acatado integralmente e concluído que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 não veio inovar, mas apenas resgatar o que estava previsto na lei para apuração do custo parâmetro, ou seja, considerar o preço de revenda do bem importado aplicado na produção de outro bem e não o preço de venda do produto final.

Com o objetivo de comprovar suas alegações, a recorrente trouxe aos autos acórdão que concluiu pela ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02. Em seguida, considerando superada a questão relativa à competência das cortes administrativas para examinar a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02, traçou breve histórico e trouxe as diretrizes básicas da legislação de preços de transferência no Brasil. Ao final, concluiu que a Instrução Normativa SRF nº 243/02, claramente, dispôs de forma diversa da Lei nº 9.430/96, conforme se pode observar da simples leitura de seus conteúdos e, ainda, estabeleceu desestímulo ao manufaturamento de insumos importados no Brasil, como também majorou os ajustes na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A solução da lide consiste em identificar se a fórmula estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 representa a expressão matemática decorrente da interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, ou se referida fórmula foi além dos limites a ela impostos pela lei que objetivava regulamentar.

De início, transcrevo o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, vigente à época, que trata do método PRL:

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:

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000).*

Com o objetivo de regulamentar a cálculo do preço parâmetro foi editada a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que assim dispôs:

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.

§ 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.

A legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 tem sido objeto de diversas discussões neste Colegiado. O objetivo primordial da legislação sobre preços de transferência é evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior. Nesse sentido, a interpretação dada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ao método PRL60 é a que melhor se coaduna com os objetivos da legislação, uma vez que a margem de lucro é calculada, não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no país, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final.

Por bem fundamentar a legalidade da expressão matemática traduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, transcrevo o voto vencedor do I Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão nº 1301-001.056, da sessão de 02/10/2012, o qual adoto como razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99:

"Com efeito, as regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

O que, no parágrafo anterior, denominou-se CUSTO INCORRIDO SEM ARTIFICIALISMOS, nada mais é que o PREÇO PARÂMETRO almejado pela lei a partir do estabelecimento de métodos matemáticos.

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

Observa-se que, no método em debate (PRL 60), o legislador partiu do preço de revenda para chegar ao custo. Assim, parece razoável que se possa buscar a expressão matemática do preço parâmetro por meio do caminho inverso, isto é, através dos elementos formadores do preço.

Em elevada sintetização, a formação de preços consiste em um processo de acumulação de custos, acrescida de uma margem de lucro. Admitida uma liberdade terminológica, isto é, abandonado o rigor dos conceitos próprios da teoria econômica, pode-se afirmar que o preço praticado por determinada unidade produtiva resulta da soma dos custos totais incorridos no processo produtivo, incluídos aí a remuneração dos fatores de produção (valor agregado), acrescidos de uma margem de lucro.

A grosso modo, o preço de venda (PV) de um determinado produto poderia ser assim determinado: $PV = \text{custo de importação dos insumos} + \text{custo incorrido no processo produtivo (remuneração de fatores = valor agregado)} + \text{impostos, descontos incondicionais, comissões, etc. (despesas fixas e variáveis)} + \text{margem de lucro}$.

No caso da aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro a insumo importado utilizado no processo produtivo, o preço parâmetro representa o custo de importação livre dos elementos previstos na lei como integrantes do preço de revenda. Daí que se considera esse preço de revenda diminuído dos descontos incondicionais; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro fixada pela lei (60% sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas); e do valor agregado do país.

Expressando matematicamente esta primeira análise, teríamos:

$$PP = PR - C/D - ML (PR - C/D) - VA$$

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando "PR - C/D" como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

$$PP = PLV - ML (PLV) - VA$$

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos

e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro também poderia ser expresso da seguinte forma:

$$PP = PLV - ML (PLV - VA)$$

ou

$$PP = PLV - ML (PLV) + ML (VA)$$

Note-se que, neste caso, o preço de comparação (preço parâmetro), que deveria representar o preço de revenda diminuído dos seus elementos formadores, passa a ser o preço de revenda diminuído dos custos e despesas incorridos e da margem de lucro incidente sobre ele, porém, acrescido da margem de lucro incidente sobre o valor agregado, o que, à evidência, revela artificialismo na sua determinação e desvio em relação ao pretendido pela lei.

Como reforço à interpretação aqui expendida, segue, abaixo, pronunciamento do Ilustre Conselheiro Leonardo Andrade do Couto (acórdão nº 1102-00610, de 23 de novembro de 2011), que, escudando-se em estudo feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, naquilo que importa reproduzir, assinalou:

[...]

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item I do inciso II, in verbis:

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

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

(grifos do original)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da reposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “I” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no “caput” do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.” (Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PR. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo. Dialética, 2009. p. 170-915.

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

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

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

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

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

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

ou

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

...

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Não resta dúvida de que a Instrução Normativa 243/2002 revela interpretação distinta da que foi feita pela a que lhe antecedeu (Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001), mas isso não autoriza a conclusão de que a interpretação anterior estava em conformidade com a lei e a atual representou inovação. Ao contrário, como anteriormente demonstrado, a interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei nº 9.430/96, vez que revela com maior precisão o objetivo almejado pelo referido diploma legal.

No que diz respeito à proporcionalização, a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro.

Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

Ademais, a proporcionalização em comento produz a exclusão *in totum* do valor agregado, permitindo, assim, a explicitação mais adequada do preço parâmetro.

A alegada “majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”, logicamente, é mera decorrência de exercício interpretativo das disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que, afastando os preceitos da Instrução Normativa nº 243/2002, revelou

alternativa matemática mais favorável para a determinação do ajuste exigido pela legislação de regência.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares não autoriza concluir que referida Medida pretendeu corrigir ilegalidades da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

O objetivo, a bem da verdade, foi, nos exatos termos ali expressos, "*reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado*".

Resta evidente que a inclusão da fórmula de determinação do preço parâmetro sob discussão em dispositivo com força de lei, a exemplo do que fez a Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012, atual Lei nº 12.715, de 2012, contribui para a redução dos litígios, mas, como dito, isto não significa dizer que a interpretação trazida pela norma complementar editada pela Receita Federal inovou em relação ao comando legal da qual ela emergiu. Em sentido contrário, tem-se que a contemplação em referência reafirma a procedência da interpretação infralegal, vez que representa absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563, não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

Releva notar que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL 60, residem, essencialmente, na fixação, pela lei, da margem de lucro de 60%, matéria em relação a qual, ao menos em seara administrativa, a autoridade julgadora não pode se desviar do estabelecido em lei.

A Medida Provisória nº 563/2012 (Lei nº 12.715, de 2012), ao reproduzir a metodologia estampada na Instrução Normativa 243/2002, joga por terra o argumento de que referida norma complementar viola o princípio "*arm's lenght*" e reafirma o reverberado por densa doutrina no sentido de que, visto pela ótica econômica, o fator negativo do método PRL 60 repousa na margem de lucro de 60%, considerada excessiva se comparada a aplicável aos casos de importação para revenda (20%).

Aqui, não se está negando eventuais efeitos negativos, do ponto de vista econômico, da fórmula estampada na IN 243, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência.

Concluiu, assim, o Colegiado, no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que: i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%); ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente; iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo; e iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência."

Dessa forma, considerando que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 interpretou o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, em consonância com os objetivos da legislação de preços de transferência, é improcedente a alegação da recorrente de ilegalidade da referida Instrução Normativa sob o argumento de que a metodologia nela prevista extrapola os limites legais.

Nesse sentido, os recentes entendimentos jurisprudenciais da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste órgão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

(Acórdão 9101-002.417, de 17/08/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

(Acórdão 9101-002.446, de 21/09/2016)

Com relação à alegação de que a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02 violaria o princípio da legalidade sob outro ângulo, pois, comprovadamente, resulta em majoração de tributação pelo IRPJ e CSLL, contrariando o disposto no art. 97, inciso II, do Código Tributário Nacional, de igual sorte não assiste razão à recorrente. Veja o que dispõe o art. 97, inciso II, do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

De acordo com o dispositivo legal acima transcrito, assim como em respeito ao princípio da legalidade, somente a lei pode majorar os tributos. A afirmação de que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 teria majorado as bases de cálculo do IRPJ e CSLL decorre de interpretação equivocada do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que em busca de uma redução nos ajustes definidos pela lei, afasta a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02. Entretanto, conforme já demonstrado, a referida Instrução Normativa apenas interpretou a lei de ajustes de preços de transferência, sendo portanto legal.

A recorrente alega que a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02 distorce a nítida proteção à indústria nacional veiculada na Lei nº 9.430/96, em prol de um exclusivo intuito arrecadatório, isto porque, de acordo com a interpretação à lei dada pela recorrente, quanto maior o valor agregado no Brasil ao insumo importado, maior o preço parâmetro calculado e, conseqüentemente, menor o ajuste (adição) a ser realizado nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Conforme bem demonstrado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.831), são improcedentes as alegações da recorrente de que pela metodologia da Instrução Normativa SRF nº 243/02, quanto maior o valor agregado no Brasil ao insumo importado, menor será o preço limite e, conseqüentemente, maior o ajuste a ser realizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A metodologia de cálculo estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 mantém o preço parâmetro do bem importado constante, independentemente do valor agregado, considerando-se que a majoração do valor agregado implica em aumento do preço de venda para assegurar o lucro da empresa. Esta metodologia tem por objetivo blindar o preço parâmetro de possíveis alterações em virtude das alterações no valor agregado no país, de forma a permitir um cálculo mais preciso e que atenda aos objetivos da Lei nº 9.430/96, ou seja, evitar a transferência de resultados para o exterior mediante a manipulação dos preços nas importações e exportações entre empresas vinculadas. Sob esse ponto de vista, descabidas as alegações da recorrente de que Instrução Normativa SRF nº 243/02 violaria a proteção à indústria nacional.

Do Princípio da Isonomia

Aduz a recorrente que a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02 viola o princípio da isonomia, isto porque leva à conclusão absurda de que a importação de peças e partes para serem agregadas a produtos produzidos no Brasil seriam "revendidas" com uma margem de 60% (PRL60), enquanto que na hipótese de o produto final ser importado para revenda, sem agregar qualquer produção local, o percentual de margem de lucro aplicável seria de 20% (PRL20). Diversamente do alegado pela recorrente, o percentual de 60% é aplicável não sobre a "revenda" dos bens importados mas sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, por outro lado, o percentual de 20% é aplicado sobre o valor do bem importado revendido. A proporcionalização (valor do bem importado/ (valor do bem importado + valor agregado))decorre da interpretação do comando legal estabelecido pelo art. 18 da Lei nº 9.430/02 e encontra-se em perfeita harmonia com os objetivos da legislação de preços de transferência, sendo, portanto, improcedentes as alegações de ofensa ao princípio da isonomia.

Da Margem de Lucro de 60% - PRL60

A recorrente questiona também a inaplicabilidade da margem de lucro de 60% às suas importações, tendo em vista as características específicas do mercado de peças automotivas. Fundamenta seu pleito no art. 21 da Lei nº 9.430/96, o qual prevê a possibilidade de utilização de margens de lucro diversas da padrão estabelecidas pela legislação, bem assim, que a tributação em percentual significativamente superior à margem de lucro da atividade contraria aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do confisco, previsto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

De início, ressalto que os percentuais de lucro de 60% e 20% foram estabelecidos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 e, considerando a atividade vinculada dos Auditores-Fiscais, são estes os percentuais a serem utilizados na apuração dos preços de transferência. O princípio constitucional da capacidade contributiva e do confisco deve orientar os legisladores em sua atividade legislativa, não cabendo aos tribunais administrativos a análise de eventual inobservância aos referidos princípios. Os julgadores administrativos, em consonância com o princípio da legalidade, expresso no art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, devem verificar se as alíquotas estabelecidas na lei foram corretamente utilizadas nos lançamentos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;"

De fato, o § 2º do art. 21, da Lei nº 9.430/96 prevê a utilização de margens de lucro diversas das estabelecidas no art.18, entretanto, os novos percentuais devem ser comprovados com base em relatórios cujos requisitos foram também em lei estabelecidos:

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Com a finalidade de disciplinar o procedimento de alteração de percentuais,a Instrução Normativa SRF nº 243/02, em seus arts. 32, 33 e 34, assim dispôs:

Art. 32. Os percentuais de que tratam os arts. 12, 13, 14, 24, 25 e 26 poderão ser alterados por determinação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º As alterações de percentuais a que se refere este artigo serão efetuadas em caráter geral, setorial ou específico, de ofício ou em atendimento a solicitação de entidade de classe representativa de setor da economia, em relação aos bens, serviços ou direitos objeto de operações por parte das empresas representadas, ou, ainda, em atendimento a solicitação da própria empresa interessada.

§ 2º Aos pedidos de alteração de percentuais, efetuados por setor econômico ou por empresa, aplicam-se as normas relativas aos processos de consulta de que trata o Decreto nº 70.235, de 6 de março

de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), com alteração dada pelos arts. 48 a 50, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 33. A Cosit fica incumbida da análise dos pleitos de alteração de percentual a que se refere o § 2º do art. 32, devendo, para cada caso, propor, ao Secretário da Receita Federal, a solução a ser submetida à aprovação do Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º A decisão, se denegatória, será exarada em despacho, formalizado no próprio processo de solicitação; se concessória, será formalizada por meio de Portaria Ministerial, publicada, em seu inteiro teor, no Diário Oficial da União.

§ 2º Os meios para formalização das decisões do Ministro de Estado da Fazenda, a que se refere o § 1º, serão aplicados inclusive nos casos de atendimento parcial.

§ 3º Nas hipóteses de atendimento ao pleito, a Cosit deverá informar se concorda com o prazo de vigência das novas margens, sugerido pela entidade ou empresa interessada, ou, caso contrário, propor o prazo que julgar mais adequado.

Art. 34. As solicitações de alteração de percentuais, efetuadas por entidades de classe ou por empresa, deverão conter indicação do prazo para vigência das margens sugeridas e ser instruídas com os seguintes documentos:

I - demonstrativo dos custos de produção dos bens, serviços ou direitos, emitidos pela empresa fornecedora, domiciliada no exterior;

II - demonstrativo do total anual das compras e vendas, por tipo de bem, serviço ou direito, objeto da solicitação;

III - demonstrativo dos valores pagos a título de frete e seguros, relativamente aos bens, serviços ou direitos;

IV - demonstrativo da parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições PIS/Pasep e Cofins, correspondente aos bens objeto da solicitação.

§ 1º Os demonstrativos deverão ser corroborados com os seguintes documentos:

I - cópia dos documentos de compra dos bens, serviços ou direitos e dos demais documentos de pagamento dos impostos incidentes na importação e outros encargos computáveis como custo, relativos ao ano-calendário anterior;

II - cópia dos documentos de pagamento dos impostos e taxas incidentes na exportação, cobrados no país exportador;

III - cópia de documentos fiscais de venda emitidos no último ano-calendário, nas operações entre a empresa vinculada, domiciliada no exterior, e as empresas atacadistas, não vinculadas, distribuidoras dos bens, serviços ou direitos, objeto da solicitação;

IV - cópia de documentos fiscais de venda a consumidores, emitidos por empresas varejistas, localizadas nos países de destino dos bens, serviços ou direitos, com indicação do respectivo preço cobrado.

§ 2º Os documentos a que se refere o § 1º não serão anexados ao processo, devendo ser mantidos à disposição da Cosit, no domicílio fiscal da empresa solicitante ou representada pela entidade de classe.

§ 3º Além dos documentos mencionados neste artigo, as solicitações de alteração de percentuais poderão ser justificadas com os documentos referidos no art. 29.

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos verifica-se que a competência para alteração dos percentuais estabelecidos no art. 18 da Lei nº 9.430/02 é do Ministro da Fazenda, por meio de procedimento próprio, instaurado de ofício, por entidade de classe representativa do setor econômico ou pela própria empresa. Os processos devem ser instruídos com a documentação relacionada no art. 21 da Lei nº 9.430/96 e no art. 34 da Instrução Normativa SRF nº 243/02, aplicando-se a ele as normas relativas aos processos de consulta de que trata o Decreto nº 70.235/72, com alteração dada pelos arts. 48 a 50, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Verifica-se, portanto, que o pleito da recorrente para que sejam utilizados os percentuais constantes dos estudos elaborados pela auditoria independente Deloitte, Touche e Tomatsu (DTT), por ocasião do julgamento em segunda instância da autuação, não encontra respaldo legal pelos seguintes motivos:

(i) a competência para alteração dos percentuais é do Ministro da Fazenda;

(ii) o processo de alteração possui rito próprio e rege-se pelas regras aplicáveis aos processos de consulta de que tratam o Decreto nº 70.235;

Ademais, os documentos anexados aos autos não atendem aos requisitos estabelecidos no art. 21, da Lei nº 9.430/96, especificamente, quanto à identificação das empresas pesquisadas, seus dados coletados e trabalhados.

Diante do exposto, incabível a alteração dos percentuais de presunção de lucro pleiteados pela recorrente.

Da Adoção do CPL para os Produtos de Código 25146916, 25313535, 25336072, 15397675, 15397557 e E2000381

Na impugnação apresentada o contribuinte alegou a inexistência de ajustes de preços de transferência relativos aos produtos de código 25146916, 25313535, 25336072, 15397675, 15397557 e E2000381 caso tivesse sido utilizado o método CPL - Custo de Produção Mais Lucro, entretanto, o acórdão recorrido não admitiu a alteração do método PRL para CPL, por entender que a opção do método a ser adotado se dá no momento da entrega da DIPJ.

Em seu recurso voluntário, a recorrente alega inexistir qualquer previsão legal determinando a forma e o momento exato de opção pelo método de preços de transferência e pleiteia a aplicação do preço parâmetro pelo método CPL, conforme a composição dos custos dos produtos importados de códigos 25146916, 25313535, 15397675 e 15397557, anexados à impugnação. Com relação ao produto de código 25336072 ainda estaria providenciando a documentação suporte do CPL e protestou pela posterior juntada desses documentos. Já para o

produto E2000381 não apresentou qualquer documentação nem solicitou juntada posterior de documentos.

Apesar do § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 permitir a escolha do método mais favorável, tal opção entretanto, deve ser exercida com a entrega da DIPJ. Caso a informação constante da DIPJ contenha algum equívoco a mesma pode ser retificada, desde que anteriormente ao início da ação fiscal, conforme dispõe o art. 832 do RIR/99:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.

Observe-se que, mesmo após o início da ação fiscal, a fiscalização permitiu à recorrente o benefício da opção por outros métodos previstos na legislação:

Apesar de haverem optado inicialmente pelos métodos do PRL 20 e PRL 60 para apuração dos ajustes eventualmente passíveis de tributação a título de preços de transferência para toda a sua linha de produtos importados, os técnicos da empresa constataram, ao longo do processo de apuração e pela troca de informações com esta auditoria, que, para alguns produtos de sua pauta de importações, seria mais vantajosa para a empresa a opção por outros métodos previstos na legislação.

Para não cercear o direito de defesa do contribuinte e conceder-lhe o benefício da opção por outros métodos previstos na legislação, aguardamos, ao longo do segundo, semestre de 2008, a apresentação, por parte do contribuinte, de todos os documentos e comprovantes que lhes fosse possível apresentar, para justificar o não-ajuste para determinados produtos de sua pauta de importações pelos métodos do CPL e PIC. E de fato, por esses métodos, e com a documentação apresentada tempestivamente a que esta auditoria atribuiu consistência e credibilidade, alguns produtos tiveram o valor de seus ajustes zerados.

Impossível, portanto, acolher o pleito da recorrente para, novamente, alterar o método de cálculo do preço de transferência PRL utilizado pela fiscalização, vez que no curso da ação fiscal a recorrente deixou de apresentar documentação comprobatória do método CPL.

Ademais, ainda que se admitisse a alteração do método, o que não é o caso, assiste razão à Fazenda Nacional quando alega em suas contrarrazões que os documentos anexados aos autos (fls. 1.470 a 1.650) não são aptos a comprovar os custos por não terem sido traduzidos ao vernáculo.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário da recorrente para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 1.369.853,87, referente ao ajuste do insumo importado com o código 26083612.

DA CSLL

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Conclusão

Em face de todo o exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário na parte que trata da legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02, relativamente aos ajustes efetuados pelo PRL 60 na incorporada Delphi Diesel, bem assim, para dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 1.369.853,87, referente ao ajuste do insumo importado com o código 26083612.

Demonstrativo da Parcela Não Conhecida - Base de Cálculo do IRPJ e CSLL

(A) Ajustes PRL 60 - Incorporada Delphi Diesel (fls 161)	(B) Parcela Exonerada DRJ (fls. 1.687)	((C) = (A) - (B)) Parcela Não Conhecida no Recurso Voluntário
R\$ 6.023.085,45	R\$ 1.235.149,01	R\$ 4.787.936,44

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora