



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

Processo nº 16561.720173/2014-36
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-003.337 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrentes TOYOTA DO BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/02.

A IN SRF nº 243/02 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 9.959/00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à arguição de ilegalidade de IN nº 243/2002, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, que davam provimento; por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 5ª Turma da DRJ/SPO em sessão de 16 de fevereiro de 2017 (fls. 39385/39404)¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e manteve parte dos lançamentos perpetrados pelo Fisco e de Recurso de Ofício manejado pela Presidência da mencionada Turma pelo fato de haver exoneração de crédito tributário acima do limite de alçada (R\$ 2.500.000,00) previsto, na época, pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o TVF (fls. 992/1004), resumido pela decisão recorrida, as irregularidades imputadas pelo Fisco estão assim descritas:

“Analisando-se a DIPJ vno ano-calendário de 2010, verifica-se que a fiscalizada ofereceu à tributação como valor de ajuste na rubrica do preço de transferência a importância de R\$ 151.321.505,22, conforme linha 09 da Ficha 09A (lucro real) e linha 09 da Ficha 17 (base de cálculo da CSLL).

Desse montante, R\$ 140.975.596,24 referem-se às operações de exportações, enquanto que os ajustes nas importações, pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), foram de R\$ 10.345.908,98, sendo R\$ 1.338.642,98 pelo método PRL20 (PRL com margem de 20%) e R\$ 9.712.847,58 pelo método PRL60 (PRL com margem de 60%).

Às fls. 994/997, a fiscalização discrimina, um a um, por métodos e produtos, os ajustes apurados pela contribuinte.

A contribuinte apresentou inicialmente a relação de pessoas consideradas vinculadas e a indicação do método adotado para as suas importações realizadas no ano-calendário de 2010 (PRL20 e PRL60). Posteriormente, apresentou os arquivos magnéticos contendo as informações contábeis e fiscais, bem como o demonstrativo e as respectivas memórias de cálculo de apuração do preço de transferência.

De posse das informações prestadas pelo contribuinte, a fiscalização passou à fase da auditoria do cálculo do preço de transferência.

Da auditoria por amostragem

Inicialmente, a fiscalização elaborou demonstrativo dos produtos e respectivos custos de aquisição (importação) na condição CIF + II em reais, em ordem de importância, conforme fls. 997/998.

Nesse demonstrativo a fiscalização fez um corte na seleção dos produtos sujeitos à auditoria do preço de transferência, no percentual de 82,64% do custo total de importação de pessoas vinculadas. Além disso, para as importações acima desse índice, procedeu à seleção de 18 componentes

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

consumidos no processo de produção, conforme códigos dos produtos a seguir:

Códigos de Componentes / Produtos Intermediários		
13401-22010	27060-37041	88650-12E10
27060-37041	30300-12B80	89661-02W00
11110-22923	81110-12C40	89661-02X30
89650-12860	81150-12C40	89661-02X50
13401-22010	88310-1A660	PZU10-08014
27060-OD190	88650-12B40	PZU10-08016

Da verificação das variáveis de cálculo do preço de transferência

Para a comprovação e validação do preço de transferência, a fiscalização levou em consideração 6 variáveis, conforme a seguir.

- o método adotado;*
- o cálculo do preço praticado;*
- o cálculo do preço-parâmetro;*
- o cálculo do valor de ajuste unitário;*
- o cálculo da quantidade de ajuste; e*
- o cálculo do valor total de ajuste.*

Do preço praticado

Os cálculos foram realizados de acordo com as informações de custos constantes nos documentos de importação (Declaração de Importação – DI), relativos aos produtos adquiridos de pessoas vinculadas e com previsão legal no artigo 3º da IN SRF nº 243/2002.

A fiscalização considerou, no cálculo do preço praticado, os custos de aquisição na condição CIF + II - em reais/unidade, mais a ponderação com os valores dos estoques iniciais existentes em 01/01/2010, de pessoas vinculadas, conforme previsto no § 4º do artigo 4º e § 2 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Do preço-parâmetro – método PRL60

No cálculo do preço de transferência pelo método do PRL60, a fiscalização aplicou as normas constantes na IN SRF nº 243/2002.

Nos termos do § 10 do artigo 12 da referida instrução, o método do PRL60 será aplicado somente para as aquisições de matérias-primas de pessoas vinculadas e cuja destinação seja para o consumo no processo produtivo, adicionando-se novos valores de custos na produção, tais como, materiais diretos, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação.

É o caso da empresa fiscalizada, que importou diversas matérias-primas, componentes de veículos automotores, que foram requisitados para a produção dos veículos de modelo Corolla.

Da metodologia de cálculo

Os cálculos foram efetuados conforme o disposto nos incisos I a V do § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Do preço-parâmetro híbrido (produto com mais de um preço parâmetro)

Verificamos a ocorrência das seguintes situações no procedimento de fiscalização:

- Situação 1 - aquisição de matérias-primas que tiveram vendas diretas e consumo na produção de outros bens destinados à venda; e,
- Situação 2 - aquisição de matérias-primas que tiveram consumo na produção de dois ou mais bens destinados à venda.

Para a 1ª situação, a fiscalização realizou 2 cálculos do preço-parâmetro: um pelo método do PRL20 e outro pelo método do PRL60. Para a 2ª situação, a fiscalização efetuou 2 (ou mais) cálculos do preço-parâmetro pelo método PRL60.

Para ambos os casos, considerando que a legislação brasileira do preço de transferência não admite mais de um preço-parâmetro para o mesmo produto, o critério adotado pela fiscalização foi pela ponderação dos preços-parâmetro em função de suas quantidades.

A fiscalização apurou a necessidade de valores adicionais de ajustes, após a dedução dos valores declarados na DIPJ, no montante de R\$ 137.950.057,61, conforme o demonstrativo sintético de apuração do preço de transferência, por código de produto, reproduzido às fls. 1003/1004.

Os demonstrativos analíticos de apuração do preço de transferência estão em anexo no presente Termo de Verificação Fiscal e fazem parte do Auto de Infração. Os demonstrativos anexos são: a) Consolidação do PRL60; b) Demonstrativo do Preço Líquido de Venda (PLV); c) Demonstrativo do Preço Praticado; d) Demonstrativo do Preço Parâmetro - PRL60; e) Demonstrativo da Quantidade de Ajuste.

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2010(valores em reais)”:

	IRPJ	CSLL	TOTAL
Tributo	34.390.850,63	12.024.421,64	46.415.272,27
Multa	25.793.137,97	9.019.316,23	34.812.454,20
Juros	12.624.881,27	4.414.165,18	17.039.046,45
TOTAL	72.808.869,87	25.457.903,05	98.266.772,92

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a lavratura dos AI (fls. 979/991), a contribuinte interpôs impugnação (fls. 4900/4936) na qual rebateu a imputação fiscal alegando, em síntese, que:

- A controvérsia versa essencialmente sobre a forma de cálculo dos ajustes de preços de transferência de acordo com o método PRL60;

- A impugnante, lastreada no princípio da legalidade, está certa que tais ajustes devem ser calculados com base no método descrito na Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 9.959/2000); de outro, as autoridades fiscais defendem a adoção do método descrito na IN SRF nº 243/2002, a qual, contudo, na tem amparo legal;
- Além disso, e independentemente da questão principal em disputa, há na autuação equívocos que precisam ser sanados;
- No ano-calendário de 2010, a impugnante fez a análise dos preços praticados nas importações de produtos de partes relacionadas à luz da legislação de preços de transferência com base nos métodos PRL60 e no PRL20 e verificou que seria necessária a adição de R\$ 10.345.908,98, a título de ajuste, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- Contudo, ao rever o referido procedimento fiscal, as autoridades fiscais, muito embora tenham concordado integralmente com o ajuste decorrente da aplicação do método PRL20, concluíram que a impugnante teria apurado ajuste inferior do que aquele devido pelo método PRL60. Apesar de não ter sido expressamente mencionado no Termo de Verificação Fiscal, a diferença entre o ajuste apurado pela impugnante com base no método PRL60 e aquele calculado pelo Fisco decorre, única e exclusivamente, da metodologia utilizada por ambas as partes: enquanto a impugnante baseou seus cálculos nos precisos termos então vigentes para a Lei nº 9.430/96, o Fisco, por sua vez, utilizou-se da IN SRF nº 243/2002;
- Para que não restem dúvidas acerca do objeto do presente litígio, a impugnante apresenta os cálculos que fez para os mesmos produtos listados na autuação (doc. 02), nos quais foram utilizadas as mesmas premissas do agente fiscal para a ponderação dos preços-parâmetro, mas, nos termos da Lei nº 9.430/96 então aplicáveis para o cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60, nos quais se observa a inexistência de qualquer ajuste;
- Nos estritos termos da fórmula criada pela Lei nº 9.430/96, 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;
- No presente caso, a aplicação da IN SRF nº 243/2002 pela fiscalização distorce a nítida proteção à indústria nacional veiculada na Lei nº 9.430/96, em prol de um exclusivo intuito arrecadatário.
- A fim de regulamentar a Lei nº 9.430/96, a Receita Federal editou, em 30/03/2001, a IN SRF nº 32/2001, a qual manteve intacta a sistemática prevista na referida lei para a apuração, através do método PRL60, do preço-parâmetro de bens importados;
- Em 11/11/2002, muito embora o texto legal não houvesse sido alterado, a Receita Federal editou a IN SRF nº 243/2002, a qual, de forma ilegal, claramente dispõe de forma diversa da Lei nº 9.430/96, estabelece desestímulo ao manufaturamento de insumos importados no Brasil, e

encerra majoração de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que não ocorreriam se a referida lei ou a antiga IN SRF nº 32/2001 fossem aplicadas;

- A ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 é refletida com nitidez na presente autuação, bastando, para tanto, a comparação do ajuste de preços de transferência no lucro tributável apurado pela impugnante, nos estritos termos da Lei nº 9.430/96 (R\$ 9.712.847,58), e aquele apurado pela fiscalização, com base na referida instrução normativa), o que fez surgir a necessidade do ajuste adicional de R\$ 137.950.057,61 ora questionado;
- No campo específico do Direito Tributário, a Constituição, regulando as limitações ao poder de tributar, enunciou o princípio da legalidade no campo do direito tributário, vedando a cobrança de tributos sem a existência de lei (artigo 150, inciso I, da CF/88). O CTN, por sua vez, tratou de inculcar referido princípio na esfera infraconstitucional, através de seu artigo 97;
- Portanto, uma vez comprovado o fato de que a IN SRF nº 243/2002 claramente inova o ordenamento jurídico e veicula majoração do IRPJ e da CSLL não prevista na Lei nº 9.430/96, faz-se imperativo decretar sua ilegalidade, em estrito respeito e observância ao artigo 97, inciso II, do CTN e aos demais dispositivos constitucionais aplicáveis;
- Há que se mencionar, ainda, que a inovação veiculada pela IN SRF nº 243/2002 e sua conseqüente ilegalidade não só atingem de maneira negativa a esfera de direitos dos contribuintes como, ainda, age em desfavor da própria indústria nacional, pois acaba por incentivar de maneira vexatória a importação de produtos já manufaturados ou de bens para simples revenda, atividades estas que refletirão, decerto, no nível de emprego no Brasil;
- A IN SRF nº 243/2002 expressamente estabeleceu tratamento tributário anti-isonômico entre contribuintes que importam bens de suas vinculadas para posterior aplicação à produção local e aqueles que importam bens para simples revenda, expurgando, supostamente e de modo indevido, o único discrimine contido na Lei nº 9.430/96 que justificaria a diferenciação entre ambos;
- Por esse motivo, o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, na parte que trata do cálculo do método PRL60, não se coaduna com o princípio da isonomia em matéria tributária;
- É sabido que a legislação de preços de transferência vem sofrendo modificações desde 2009, com diversas tentativas do Governo Federal. Atualmente, está vigente uma nova modalidade de PRL, com margens de lucro variáveis de acordo com o setor econômico das empresas importadoras;
- Essas alterações, em princípio, em nada impactam toda a discussão acima, que se refere a período em que a Lei nº 9.430/96 vigia com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000;

- Não obstante, não se pode deixar de mencionar que, no processo de alteração da legislação de preços de transferência, o próprio Governo Federal reconheceu expressamente a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002;
- Com efeito, em 29/12/2009, foi publicada a Medida Provisória nº 478 (MP nº 478/2009), que determinou uma nova redação para o artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Com essa Medida Provisória, o método PRL foi substituído pelo método PVL (Preço de Venda menos Lucro) e foi determinada uma margem de lucro de 35% tanto para importação de insumos utilizados na produção nacional quanto para a importação de produtos para revenda;
- Nessa ocasião, foi apresentada à apreciação da Presidência da República a Exposição de Motivos nº 171/2009, *in verbis* (destaques da impugnante):
- (...)
- A simples leitura desse trecho da Exposição de Motivos não deixa dúvidas quanto ao fato de que o próprio Governo Federal reconhece que a metodologia de cálculo de ajustes de preços de transferência ora questionada tinha como único fundamento a IN SRF nº 243/2002 e que, assim, havia a necessidade de alteração da Lei nº 9.430/96 para atribuir fundamento legal a essa metodologia;
- Assim, é forçosa a conclusão de que, se foi necessário alterar a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, antes desta alteração a IN SRF nº 243/2002 efetivamente não tinha fundamento legal e, portanto, era ilegal;
- O tema discutido na presente impugnação vem sendo objeto de diversas discussões tanto na esfera administrativa como na esfera judicial, sendo que foram recentemente proferidas algumas decisões reconhecendo a demonstrada ilegalidade da IN SRF nº 243/2002;
- É o que se verifica das ementas, transcritas às fls. 4927/4929, dos acórdãos proferidos pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).
- Nesse sentido, vale mencionar decisão do TRF da 3ª Região, proferida em dezembro de 2010, nos autos da Apelação nº 0034048-52.2007.4.03.6100;
- Antecipando a uma possível discussão no curso do presente processo administrativo, a impugnante vem demonstrar a competência dos tribunais administrativos - isto é, tanto dessa Delegacia de Julgamento quanto do CARF – para analisar e julgar todas as alegações que permeiam o presente processo administrativo;
- O artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 determina, claramente a limitação de competência das autoridades julgadoras administrativas;
- Nos termos do referido artigo, as autoridades julgadoras administrativas somente estão regimentalmente impedidas a afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, limitação esta, portanto, claramente inaplicável ao presente caso;

- Que na presente impugnação (1) não se está combatendo tratado, acordo internacional, lei ou decreto mas, sim, a interpretação nefasta aos interesses nacionais e contrária ao texto legal adotada por uma instrução normativa e (2) o fundamento utilizado para tanto não é de inconstitucionalidade, mas, sim, de ilegalidade;
- Nunca é demais mencionar que, em diversas oportunidades, o CARF já enfrentou matérias similares à ora discutida, tendo decidido, reiteradamente, que uma instrução normativa jamais pode ultrapassar os limites estabelecidos por lei ou ser incompatível com a mesma;
- Apesar de estar certa que as razões acima são mais do que suficientes para que se cancele integralmente a glosa fiscal contestada, não pode a impugnante deixar de trazer no âmbito de sua impugnação os demais argumentos que demonstram a necessidade de cancelar-se os créditos de IRPJ e CSLL que foram lançados pela fiscalização à margem da lei e, até mesmo, da instrução normativa ora questionada;
- Em adição ao acima exposto, aponta-se que, para os produtos importados com códigos 13401-22010, 27060-37041 e 89661-02X30, o agente autuante, equivocadamente, considerou de maneira duplicada inúmeras DIs, o que acabou resultando em um aumento indevido das quantidades importadas, dos custos das importações e, na mesma proporção, dos ajustes propostos na autuação;
- O quanto se afirma pode ser facilmente verificado no documento denominado "Demonstrativo do Preço Praticado (PRL60)" preparado pela fiscalização e anexo à autuação, no qual se visualiza facilmente a duplicação ora noticiada;
- Ademais, para que não restem dúvidas, a impugnante ainda apresenta cópia de todas as DIs nas quais referidos produtos tiveram suas quantidades incorretamente duplicadas, as quais são capeadas com a relação dessas DIs e as páginas onde as quantidades corretas são informadas (doc. 03 - planilhas e doc. 04 - DIs);
- Da inconsistência na quantidade dos produtos PZU10-08016, PZU10-08014, 89661-02X50, 89661-02W00 e 88310-1A660 que foi ajustada na autuação Ao rever os cálculos que embasam a autuação, a impugnante ainda notou a existência de inconsistências na apuração das quantidades dos produtos PZU10-08016, PZU10-08014, 89661-02X50, 89661-02W00 e 88310-1A660 que foram submetidos aos ajustes apurados de ofício pela autoridade fiscalizadora;
- Para demonstrar numericamente o quanto se afirma, tome-se como exemplo o produto PZU10-08016 (conjunto de tapetes), para o qual o agente fiscal propôs o ajuste de 83.460 unidades;
- De acordo com o quanto se depreende das planilhas e explicações apresentadas pela fiscalização, provavelmente referido número toma com base a quantidade de veículos (tipos 1C, 1K, IN, IP e 1M) produzidos pela impugnante ao longo do ano de 2010;
- Note-se, contudo, que o produto PZU10-08016 somente foi utilizado até o dia 07 de setembro daquele ano como insumo nos veículos, conforme

comprova o documento gerencial denominado 'Plano de Implementação de Modificação de Produto' (doc. 05). Dito de outro modo, o produto PZU10-08016 não foi utilizado como insumo nas 83.460 unidades de veículos produzidos pela impugnante no ano de 2010;

- A fim de que não restem dúvidas sobre a inconsistência existente no cálculo preparado pela fiscalização, observe-se que a própria autuação informa que a quantidade importada do produto PZU10-08016, adicionada da quantidade existente no estoque inicial de 2010, era de 61.700 unidades. Assim, considerando que, também como informa a autuação, o coeficiente de utilização desse produto é 1:1 (um insumo por veículo), conclui-se, com clareza, que não havia em estoque a quantidade suficiente do produto PZU10-08016 que foi indicada pela fiscalização como tendo sido consumida pela impugnante em 2010;
- E as mesmas inconsistências são encontradas para os produtos PZU10-08014, 89661-02X50, 89661-02W00 e 88310-1A660, quando se comparam as quantidades importadas somadas ao estoque do início de 2010 com a quantidade de veículos produzidos pela impugnante, como se vê a seguir:

Código do produto	Quantidade importada + estoque inicial	Quantidade ajustada
PZU10-08014	18.559	59.147
89661-02X50	13.324	13.298
89661-02W00	5.383	13.953
88310-1A660	7.500	27.633

- Portanto, por mais esse motivo, há que se rever o valor final do crédito tributário lançado de ofício, independentemente das razões de mérito que fulminam de morte a autuação ora contestada;
- Como se vê dos demonstrativos de cálculo anexos à autuação, para o produto de código PZU10-08014 (tapetes) a autoridade fiscalizadora acabou considerando as importações feitas junto à empresa argentina Plimer S.A., com a qual a impugnante não possui vinculação para fins de aplicação das regras de preços de transferência. Isso se deu, vale explicar, por um equívoco cometido pela impugnante quando do registro das respectivas DIs, nas quais erroneamente se informou haver vinculação entre ela e a referida exportadora quando referida vinculação, na verdade, não existe;
- Para comprovar que não há qualquer vinculação entre a Plimer S.A. e a impugnante, tampouco qualquer exclusividade na compra e venda de produtos, apresenta-se cópia de página extraída do “site” da subsidiária brasileira da referida empresa (doc. 06), a qual traz um resumo sobre a origem da empresa e informações sobre os seus outros clientes, como a Ford, Volkswagen, Citroen, Peugeot, Kia e Mercedes Benz, além da impugnante.

DA DECISÃO RECORRIDA

Submetida a lide à apreciação da 5ª Turma da DRJ/SPO, o Colegiado de 1º Grau, por unanimidade, deu provimento parcial à impugnação (Ac. – fls. 39385/39404), tendo a decisão sido assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

Não compete à Delegacia de Julgamento a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

ERRO MATERIAIS. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatados erros materiais na apuração dos ajustes de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inicialmente, a DRJ baixou os autos em diligência (fls. 39175/39178) que, cumprida (fls. 39336/39350), permitiu o prosseguimento do julgamento.

Na decisão, o voto condutor, preambularmente rechaçou qualquer argumentação acerca da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos, pontuando que, “*ao contrário do que entende a impugnante, às Delegacias de Julgamento (DRJs) não cabe apreciar questões acerca da eventual ilegalidade (ou inconstitucionalidade) das instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal – SRF (atual Secretaria da Receita Federal de Brasil – RFB), a qual são vinculadas, não possuindo a maior liberdade de apreciação que tem o CARF*”, impondo, assim, “*aplicar as disposições ali contidas, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade*”.

Superado este aspecto, no mérito, assentou a decisão recorrida no sentido de acolher o resultado da diligência, dando provimento parcial à impugnação para afastar, por erro material (cálculos) em relação ao item “PZU10-08014”.

Novamente irresignada, a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 39413/39446), no qual rebate as conclusões da decisão recorrida naquilo que lhe foi desfavorável e, quanto às acusações, basicamente repisa o aduzido em 1º Grau.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 01/03/2017 – fls. 39409 – protocolização da peça recursal em 24/03/2017 – fls. 39412), a representação da contribuinte está corretamente formalizada (fls. 4937/4948) e os demais pressupostos exigidos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Já o Recurso de Ofício preenche os requisitos para sua provocação pela presidência da Turma Julgadora de 1º Piso, inclusive em relação ao novo limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63, de 2017 (R\$ 2.500.000,00), de modo que igualmente o recebo e dele conheço.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Não há preliminares.

Com relação ao mérito, a discussão prende-se em verificar se o procedimento adotado pelo Fisco na apuração do chamado “preço de transferência” com suporte na Lei nº 9.430/1996 e na IN (SRF) nº 243/2002 teria suporte legal ou se, como apregoa a recorrente, levaria ao descompasso que resultou nos lançamentos aqui tratados.

Inicialmente, de se destacar que, independentemente do cotejo entre a Lei e a IN, eventual erro material que poderia ocorrer nos cálculos desenvolvidos pelo Fisco já foi expurgado pela decisão *a quo* com lastro em procedimento de diligência determinado pela DRJ, conforme demonstrado abaixo (Ac. recorrido – fls. 39403):

	Exigido	Exonerado	Mantido
IRPJ	34.390.850,63	1.394.473,85	32.996.376,78
Multa IRPJ	25.793.137,97	1.045.855,38	24.747.282,59
CSLL	12.024.421,64	502.010,59	11.522.411,05
Multa CSLL	9.019.316,23	377.507,94	8.641.808,29

No mais, toda a insatisfação da recorrente centra-se no combate à IN 243/2002, especificamente naquilo que, no seu entender, confrontaria a própria Lei que visou regulamentar.

Nas suas palavras (fls. 39420), depois de exprimir que a IN anterior que tratava da matéria (IN 32/2001) refletiria o real espírito da Lei, combate a normatização refletida na Instrução Normativa que a revogou, assentando que, “*como ficará analiticamente demonstrado a seguir, a aplicação da IN/SRF nº 243/02 pela d. fiscalização distorce a nítida proteção à indústria nacional veiculada pela Lei nº 9.430/96, em prol de um exclusivo intuito arrecadatório*”; mais, que, “*patente o fato de que, diferentemente do que dispõe a Lei nº 9.430/96 e a revogada IN/SRF nº 32/01 (...) a IN/SRF nº 243/02 cria o conceito de que o preço de venda a ser considerado é*

o preço de “revenda” dos insumos importados que, entretanto, não são revendidos, mas sim incluídos no produto final a ser vendido”.

Elabora quadro demonstrativo acerca das divergências que entende existentes entre a Lei e a IN citada e prossegue afirmando que a comparação dos números apresentados pelo Fisco “*impedem qualquer outra conclusão a não ser a de que a IN/SRF nº 243/02, de fato, determina a tributação de lucro em patamar muito superior àquele que era previsto pela Lei nº 9.430/96, situação esta com a qual a Recorrente jamais poderá concordar*” (RV – fls. 39427).

Em suma, no dizer da recorrente, “*comprovado o fato de que a IN/SRF nº 243/02 claramente inova o ordenamento jurídico e veicula majoração do IRPJ e da CSLL não prevista na Lei nº 9.430/96, faz-se imperativo, permissa vênua, decretar sua ilegalidade, em respeito e observância ao art. 97, inciso II, do Código Tributário Nacional e aos demais dispositivos constitucionais aplicáveis*” (ibidem – fls. 39431).

Segue clamando pelo atendimento ao princípio constitucional da isonomia, cita jurisprudência, reafirma a ilegalidade da IN 243/2002, sustenta a competência dos Tribunais Administrativos de apreciarem o tema “ilegalidade”, posto que o impedimento seria apenas de matéria de cunho “constitucional” e finaliza (RV – fls. 39436):

III. DO PEDIDO

Em vista de todo exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão de primeira instância recorrida na parte que foi desfavorável à Recorrente, reconhecendo-se a improcedência da parcela mantida do lançamento fiscal, em virtude da comprovada ilegalidade do cálculo para a aplicação do método PRL60 proposto pelo art. 12 da IN/SRF n.º 243/02, cancelando-se, assim, o correspondente crédito tributário.

Em suma, como visto, o inconformismo da recorrente está adstrito à suposta ilegalidade da IN nº 243/2002 que teria inovado em relação àquilo que prevê a Lei nº 9.430/1996 e, como fruto desta inovação, teriam surgido as diferenças que levaram aos lançamentos aqui apreciados.

Pois bem, o tema é recorrente no CARF e especificamente nesta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção são inúmeros os casos analisados pelo Colegiado, com esta ou com formações anteriores, grande parte deles tratando justamente da possível ilegalidade da IN e sua confrontação com a Lei, valendo citar, dentre outros os Acórdãos nºs 1402-002.736, 1402-002.503, 1402-002.505, 1402-002.506 e 1402-002.502, todos de 2017 de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto e, mais recentemente, Acórdão nº 1402-002.873, de fevereiro/2018, com voto vencedor do Conselheiro Marco Rogério Borges, todos, por maioria ou voto de qualidade, pugnando pela legalidade da IN e sua correta aplicação aos ditames da Lei nº 9.430/1996.

Dizendo de outro modo, para esta Turma, ainda que muitas vezes em decisões tomadas pelo nominado voto de Minerva, a IN não só se reveste de plena legalidade como a metodologia por ela trazida está consentânea com a Lei e traduz corretamente a apuração do preço de transferência.

Por concordar com este entendimento e repetidamente haver votado nesta linha, inclusive nos acórdãos antes citados, faço minhas as palavras do ex-presidente desta 2ª Turma, Leonardo de Andrade Couto e do Conselheiro Marco Rogério Borges, adotando e lastreando minhas razões de decidir, naquilo que aqui aplicável, os votos por eles exarados nos Acórdãos nº 1402002.736, de agosto de 2017 e 1402-002.873, de fevereiro/2018, oportunidade em que a composição da Turma era basicamente a mesma deste julgamento.

Esclareça-se de imediato que se reconhece a competência do CARF para analisar a legalidade de atos normativos emanados pela Receita Federal do Brasil. A restrição manifestada pela decisão recorrida dirige-se às próprias Unidades da RFB, inclusive as Delegacias de Julgamento.

A respeito da questão da legalidade ou não da IN SRF nº 243/2002, que veio regulamentar as determinações da Lei 9.430/1996, alterada pelo artigo 2º da Lei 9.959/2000, no que tange ao cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL (60%) para determinação do preço parâmetro, cabe um brevíssimo intróito a respeito.

O preço parâmetro é o preço limite apurado "de cima para baixo", a partir do Preço de Revenda Líquido (PRL) visando estimar a dedutibilidade dos custos e margem de lucro relativamente aos bens importados por pessoas jurídicas vinculadas localizadas no exterior. O produto importado, cujo preço extrapolar esse preço parâmetro calculado, sofrerá ajustes tomando essa parcela excedente indedutível para efeitos de tributação.

Primeiramente, sabe-se, a lei nunca terá o detalhamento necessário para aclarar todas as situações possíveis e encontráveis. Assim, surgem as normas regulamentares, das quais, por óbvio, não se pode esperar que se limitem apenas a reproduzir, literalmente, o que a lei comanda, até porque, assim fosse, não teriam motivo de existir.

Em outras palavras, normas reguladoras, embora não possam, por obviedade ímpar, ultrapassar os limites da Lei, devem ter a suficiente liberdade de explicitar, passo a passo, analítica e detalhadamente, ainda mais quando o comando legal impõe formulação matemática, tudo o que o legislador, abstratamente, concebeu.

Nessa linha, impensável possa uma singela e simples comparação da Lei com a instrução normativa, revelar descompassos que poderiam eivar de ilegalidade a norma reguladora. Antes, é preciso atentar para todos os liames que compõem o ato que regulamenta a lei e ver se, no final, os resultados alcançados seriam diferentes.

Dentro deste contexto, em que pesem as fortes argumentações da recorrente, penso que a IN combatida não ultrapassou nem inovou o que a Lei nº 9.430/1996 criou, mesmo pós Lei nº 9.959/2000, que alterou o art. 18, inciso II da citada Lei, trazendo a margem de lucro de 60% (na redação anterior só tinha de 20%), para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda e que é a base da controvérsia, principalmente no que tange à base de cálculo sobre qual incide os 60%.

Efetivamente, quanto ao método PRL60, o que a IN/SRF nº 243/2010 fez, ao regulamentar o art. 18, da Lei nº 9.430/96, foi evitar distorções na apuração tendo como parâmetro principal o fato de que a operação a ser objeto de avaliação é a importação do insumo.

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

Registre-se que, mesmo desconsiderando-se a existência da IN/SRF nº 243/2010, a interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18, da Lei nº 9.430/96 mostra-se equivocada, isso porque, na visão do sujeito passivo, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

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

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:*

*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;*

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

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

A propósito, não é descabido dizer que a redação deste dispositivo não é das mais claras nem das mais felizes. Aliás, sobre esse ponto, cabe transcrever as observações da

própria Fazenda Nacional, através a PGFN, utilizando-se do voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “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 preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “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: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.²

[...]

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.³ 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:

² Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195.

³ Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/200814 (Acórdão nº 110200.419).

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

ou

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

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

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

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Daí porque se justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada na IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12 que, além de deixar claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No que se refere à ilegalidade da IN SRF 243/2010, estudo da PGFN traz um comparativo com a revogada IN SRF nº 32/2001 para concluir que as opções interpretativas do art. 18 da Lei nº 9.430/96 conduzem à necessidade de regulamentação interpretativa mais específica sem que isso possa implicar em violação ao texto legal.

Veja-se:

“Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

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

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

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

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

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas uma das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

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

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

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

Quanto à jurisprudência, no âmbito administrativo a CSRF tem reformado todas as decisões proferidas pela ilegalidade da IN/SRF nº 243/2010 como pode ser exemplificado pelos Acórdãos 9101-002.507, 9101-002.513, 9101-002.514 e 9101-002.517,

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

Para melhor entender por que perfil na linha de que a IN SRF 243/2002 não traz qualquer ilegalidade ou aumento de carga tributária, imperativa a leitura pelo caráter didático e extremamente elucidativo de se revestem, os exemplos contidos em forma de Anexos ao Acórdão 9101-002.514, da E. CSRF⁴, prolatado em 12/12/2016.

Ainda no mesmo tom, peço vênha para reproduzir e adotar o entendimento da Conselheira Adriana Gomes Rêgo exarado no Ac. CSRF nº 9101-002.417, de 17/08/2016, que revela, à exaustão, a consonância da IN 2432002 com a Lei nº 9.430/1996 e exhibe a inexistência de qualquer prejuízo pela sua aplicação.

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

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

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

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

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

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

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

$$PP = (CI/CT) X 0,4 x PLV$$

⁴ Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em ajustes ao lucro líquido sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

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

$$PP = PLV - 0,6 (PLVVA) = PLV0,6PLV - 0,6VA = 0,4PLV + 0,6VA$$

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

$$PP = PLV0,6PL0,6VA$$

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

Portanto, tanto a proporcionalização quanto a exclusão do valor agregado para cálculo do preço parâmetro nos termos preceituados pela IN foram necessários para se atingir a finalidade da norma que é “evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação

de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas”, descabendo se falar, inclusive, que a IN obrigou que a lucratividade total do processo fosse de 60%, pois, o que ela fez foi excluir os efeitos dos valores agregados no Brasil, vez que o que estava sob análise eram os preços dos produtos praticados com as pessoas vinculadas no Exterior.

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

Em face de todos esses argumentos, concluo que a IN não majorou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas apenas lhe conferiu uma interpretação conforme a lei de ajustes de preço de transferência, sendo, portanto, legal”.

Para finalizar, lembro que a recorrente, por ser indústria, importa mercadorias para agregá-las ao produto final, de modo que, como explicitamente reconhece em seu recurso voluntário (fls. 39419), subjugam-se à margem de lucro de 60%.

Sobre este tema, expressou-se o então Conselheiro Eduardo de Andrade:

“Uma das questões que se levanta sobre a matéria, questiona o porquê da majoração de 20% (relativamente aos bens não aplicados à produção) para 60% (para bens aplicados à produção) na margem de lucro, se do preço líquido de revenda é deduzido o valor agregado no país, o que, em tese, equipararia as situações de mera revenda e de produção no país.

Este ponto não é passível de discussão em sede administrativa, porquanto a margem fixa de 60% é estabelecida em Lei, e os colegiados do CARF não podem dela se afastar, exceto nas raras hipóteses previstas também em lei (conforme §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72).

Mas, para além desta discussão pragmática, que desde já resolve a questão, há que se dizer algo mais sobre o tema. Isto porque, à primeira vista, pode parecer que a elevação do percentual, no caso de industrialização, de 20% para 60% não possui razão de ser, haja vista que nesta hipótese a possibilidade de controle da Fazenda sobre eventual manipulação de insumos é maior (especialmente quanto ao valor agregado no país) em relação ao caso de importação sobre bem acabado, em que toda a industrialização, e portanto, quase toda formação de custo, ocorre no exterior.

Para tanto, é necessário trazer para a discussão o contexto em que a lei se insere. Isto porque os produtos importados para revenda em geral são bens de consumo, os quais já sofrem fortes gravames aduaneiros, especialmente com relação ao imposto sobre a importação. Neste sentido, o próprio sistema tributário afugenta possíveis manipulações para produção de preço de transferência, justificando alíquota de 20%.

Pelo contrário, os insumos importados utilizados na industrialização, geralmente bens intermediários ou bens de capital, são, por sua vez, sujeitos a alíquotas reduzidas, Ex-tarifários, havendo muitas hipóteses, inclusive, de não tributação, ou alíquota zero. Isto porque, tratando-se de insumos para a produção nacional, têm gravação mais singela, posto atuarem também na esfera da extrafiscalidade, aumentando o emprego dos fatores, reduzindo a dependência externa pela industrialização nacional, possibilitando geração de renda interna, etc.

Mas, apesar deste efeito positivo, são o grande alvo da legislação de preços de transferência, pois as indústrias, sabidamente em decorrência do fato histórico conhecido como globalização, distribuíram a produção dos bens em diversos países, visando ao aumento da rentabilidade global. Neste sentido, a manipulação de preços tornou-se meio para a consecução desta finalidade.

Assim, justifica-se a elevação da margem para o patamar de 60%, posto que o risco propiciado pela manipulação de preços de transferência é elevado nestes setores.

Não faço, com isso, defesa do percentual de 60%. Poderia ser ele de 50%, 40%, talvez 70%. De qualquer forma, jamais ele conseguiria atingir, exceto por coincidência, o real sobrepreço aplicado ao bem importado, porque isto é inerente à cada manufatura e ao mercado em que sua comercialização está inserida. E o método PRL 60, em nenhum momento toca o mercado. A despeito destas fragilidades do método, ele segue prescrito em Lei, como uma das hipóteses possíveis, devendo ser aplicado”. (Ac. 1302-001.164).

Enfim, sob qualquer ótica que se aprecie, não vejo motivos para afastar a aplicação da IN SRF nº 243/2002 por possível ilegalidade. Mais ainda, não vislumbro prejuízo material de cálculo por sua utilização. E, finalmente, não há discordância de que o método aplicável seja PRL60, reconhecido pela própria recorrente.

Desse modo, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à exoneração procedida pela Turma *a quo*, perfilo com o entendimento exarado no acórdão prolatado, de modo que NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício e mantenho a decisão recorrida neste aspecto.

Resumindo, voto por NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Processo nº 16561.720173/2014-36
Acórdão n.º **1402-003.337**

S1-C4T2
Fl. 39.478
