



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

Processo nº 16643.000045/2009-03
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-003.033 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes CERÂMICA E VELAS DE IGNIÇÃO NGK DO BRASIL LTDA e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO NA DATA DE JULGAMENTO DO RECURSO.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Súmula CARF nº 103.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada 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, o que viabiliza 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.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

MÉTODO PRL20. AJUSTES CALCULADOS PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE.

Há que se manter integralmente os ajustes segundo o método PRL20 considerados pela fiscalização, tendo em vista que foram calculados pela própria contribuinte e apresentados durante a ação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16643.000045/2009-03
Acórdão n.º **1301-003.033**

S1-C3T1
Fl. 1.143

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por lhe dar provimento parcial, cancelando a parcela da exigência relativa ao ajuste pelo método PRL60 por considerarem ilegal a IN SRF 243/2002. Em relação ao ajuste pelo método PRL20, esses conselheiros acompanharam o voto do relator com base em seu segundo fundamento.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

CERÂMICA E VELAS DE IGNIÇÃO NGK DO BRASIL LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 16-25.427 proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em São Paulo/SP1 que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente da turma julgadora de primeira instância recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, , c/c , art. 1º da Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação de fls. 421/426, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa aos preços de transferência no ano-calendário de 2004, constatou-se o seguinte:

A contribuinte importa partes e peças automotivas, para revenda e industrialização, de empresas vinculadas sediadas no Japão e nos Estados Unidos, sujeitando-se, portanto, às normas de preços de transferência.

A contribuinte não fez nenhuma adição ao lucro líquido do exercício, decorrente dos métodos de preços de transferência, conforme Ficha 09A da DIPJ do ano-calendário de 2004 (fl. 8).

Para os cálculos dos preços de transferência referentes aos produtos importados de vinculadas, a contribuinte utilizou o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) nos percentuais de 20% (PRL20) e 60% (PRL60), dependendo de os produtos destinarem-se, respectivamente, à comercialização ou à industrialização, tendo também optado, para alguns produtos, pelo método PIC (Preços Independentes Comparados).

Apesar de não haver feito nenhum ajuste de preços de transferência na DIPJ, após ter sido intimada a apresentar os cálculos, os demonstrativos apresentados pela empresa indicavam um ajuste no valor de R\$ 589.958,60, conforme demonstrativo “Composição das Operações por Produto – Importações (Sintético)”, de fls. 94/108, onde estão relacionados todos os produtos importados de vinculadas, os métodos utilizados para cada um, os preços praticados, os preços-parâmetro e a apuração final do ajuste.

Todos os produtos importados sujeitos aos preços de transferência foram objeto de fiscalização. Todavia, foram eleitos os 60 produtos mais significativos para exame mais detalhado e minucioso.

Prosseguindo nas análises, a fiscalização verificou o seguinte.

Importações

As importações registradas pela empresa estavam de acordo com os dados constantes do Siscomex.

Produtos calculados pelo método PIC

Inicialmente, para comprovação dos preços de transferência pelo método PIC, a contribuinte apresentou uma mera relação em planilha Excel, com informações no idioma japonês, que se referiam às operações da matriz com terceiros não vinculados. Esse demonstrativo não foi aceito pela fiscalização.

A contribuinte providenciou, então, junto à vinculada nos EUA as invoices, que foram trazidas ao Brasil devidamente notarizadas e consularizadas.

Os documentos da matriz no Japão vieram traduzidas em parte (por amostragem) por tradutor juramentado, dos documentos relacionados à fl. 422.

Esses documentos foram aceitos, sendo que o ajuste segundo o método PIC é o apurado pela própria empresa, referente ao produto “Sensor Ox. OZA151-D3”, código 16459, no valor de R\$ 2.151,69 (fl. 97), conforme demonstrativo da empresa de fls. 94/108.

Produtos calculados pelo método PRL20

Após informar qual o método escolhido para cada produto sujeito ao preço de transferência e entregar as planilhas de cálculo, a contribuinte, posteriormente, ao detalhar esses cálculos, alterou o método de PRL20 (anteriormente apresentado) para PIC, para os produtos relacionados à fl. 423 (códigos 15776, 16417, 16558, 7100029 e 9100042).

Não houve alterações a fazer nos cálculos da empresa.

Assim, com as alterações do método PRL20 para PIC para os supracitados produtos, o ajuste, apurado pela própria empresa (fls. 94/108) é de R\$ 120.065,05 (vide demonstrativo resumo às fls. 417/418).

Bens aplicados à produção – método PRL60

A fiscalização, ao analisar os demonstrativos dos produtos aplicados à produção e calculados pelo método PRL60, verificou que, em alguns casos, havia erro nas informações referentes aos custos dos produtos, de tal forma que às vezes o percentual de custo da matéria prima importada excedia a 100% do custo total do produto.

Assim, a fiscalização solicitou que fossem conferidos os dados informados. A contribuinte, então, forneceu novo demonstrativo (fls. 207/260) com produtos que foram retificados após revisão dos cálculos.

Saneadas as informações, a fiscalização verificou que, tanto nas primeiras informações, quanto nas informações revisadas, em inúmeros casos o valor da venda – inclusive o valor líquido – era menor que o valor do custo do produto.

Indagada sobre o motivo dessa situação, a contribuinte informou (fl. 196) que vende para empresas montadoras de veículos, e que nem sempre pode reajustar seus preços.

Essa situação levaria, necessariamente, a ajuste de preços de transferência. Todavia, não é o que ocorre nos cálculos da empresa.

Nos demonstrativos elaborados pela contribuinte (fls. 207/260) constam as informações e cálculos relacionados à fl. 424.

A fiscalização constatou que os procedimentos utilizados pela empresa para encontrar o preço-parâmetro pelo método PRL60 estão flagrantemente em desacordo com o que determina a IN SRF nº 243/2002, que detalha os procedimentos no artigo 12, § 11, e incisos I a V.

Não bastasse isso, verifica-se que, pela fórmula de cálculo da empresa, mesmo para os produtos cujo valor líquido de venda é menor que o custo de fabricação, na maioria dos casos, não há ajuste a ser feito, situação absurda com relação aos preços de transferência.

Para corrigir os cálculos segundo o método PRL60, de forma a atender ao disposto na IN SRF nº 243/2002, a fiscalização elaborou os demonstrativos de “Apuração do PRL60% -Matéria Prima Aplicada à Produção” (fls. 273/413), para cada um dos produtos selecionados.

Nesse demonstrativo, a fiscalização considerou os dados informados pela empresa (relacionados à fl. 425), e, a partir desses dados, apurou os preços de transferência conforme determinado na legislação.

No demonstrativo de apuração do ajuste do PRL60 (fls. 416/418), confronta-se o preço-parâmetro apurado pela fiscalização (nos termos da legislação vigente) e o preço praticado pela empresa. A diferença corresponde ao ajuste a ser oferecido à tributação, no montante de R\$ 7.718.611,21. Desse demonstrativo constam apenas os produtos sujeitos a ajuste, acima da margem de divergência de 5%.

Tendo em vista que o volume de papeis entregues pela empresa à fiscalização é muito grande, e visando a economia processual, a fiscalização anexou ao processo apenas os elementos indispensáveis às análises. As informações entregues em papel pela empresa, assim como as comprovações referentes ao método PIC, vindas do Japão e dos EUA, estão no dossiê arquivado na DEAIN.

Dos lançamentos

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2004:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Auto de Infração	fls. 428/432	
Fundamento legal	artigo 241 do RIR/99; artigo 1º da Lei nº 9.430/96; e artigos 2º a 8º, 12, 38 e 41 da IN SRF nº 243/2002,	
Crédito Tributário	1.960.206,99	Imposto

(em reais)	1.470.155,23	Multa proporcional (75%)
	1.205.331,27	Juros de mora (cálculo até 30/10/2009)
	4.635.693,49	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	fls. 433/437	
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	705.674,51	Contribuição
	529.255,88	Multa proporcional (75%)
	433.919,25	Juros de mora (cálculo até 30/10/2009)
	1.668.849,64	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 30/10/2009	4.635.693,49	IRPJ
	1.668.849,64	CSLL
	6.304.543,13	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 27/11/2009 (fls. 431 e 436), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fls. 512/513), apresentou, em 24/12/2009, a impugnação de fls. 442/489, alegando, em síntese, o seguinte:

DA ILEGALIDADE DA IN SRF nº 243/2002

No que tange à parte do Auto de Infração relativo ao método PRL60, a autoridade fiscal relata, no Termo de Constatação, que a forma utilizada pela impugnante para encontrar o preço-parâmetro está em total descompasso com o que determina a IN SRF nº 243/2002.

No entanto, cumpre ressaltar que a forma utilizada pela autoridade fiscal para encontrar o preço-parâmetro pelo método PRL60, descrita na IN SRF nº 243/2002, não merece acolhida, face às gritantes ilegalidades da referida instrução normativa, que legisla em seara não autorizada pela Lei nº 9.430/96, que inaugurou a sistemática dos preços de transferência no ordenamento brasileiro.

Utilizando-se o método PRL60 segundo a IN SRF nº 243/2002 a fiscalização obteve o ajuste total de R\$ 7.718.611,21 (conforme demonstrativo de fls. 416/418, reproduzido às fls. 458/460), enquanto que, utilizando-se a metodologia segundo a Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, obtém-se o ajuste total de R\$ 110,84 (conforme demonstrativo de fls. 460/461).

A análise comparativa dos 2 métodos de cálculo demonstra a discrepância existente entre aquele estipulado pela lei que rege a matéria e o estabelecido pelo ato infralegal, deixando evidente que a instrução normativa avançou, em sua função regulamentar, o campo reservado exclusivamente à lei ordinária.

Diante disso, o afastamento das ilegais e inconstitucionais disposições da IN SRF nº 243/2002, com o conseqüente cancelamento da exigência de IRPJ e CSLL, é medida que se impõe.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL60

O presente Auto de Infração merece ser cancelado, tendo em vista que o critério utilizado pela fiscalização está completamente equivocado, ao presumir, em seus cálculos, que todos os itens submetidos ao PRL60 haviam sido importados de pessoa jurídica vinculada.

A fiscalização não levou em conta, para cada item, apenas a quantidade importada de vinculada e utilizada na produção de um determinado bem. Ao contrário, partiu da quantidade consumida de cada item, sem tomar o cuidado de verificar se a quantidade consumida era equivalente à importada de vinculada, e, também, se no bem produzido havia sido utilizada somente a quantidade importada (tal informação pode ser verificada no Termo de Constatação, pg. 5).

A impugnante, na produção de diversos bens, utilizou matérias primas importadas de vinculadas (nesse caso, efetuou o cálculo dos preços de transferência pelo método PRL60), importadas de não vinculadas, bem com adquiridas no mercado nacional.

Assim, na apuração dos ajustes, deveriam ser expurgadas do cálculo todas as importações que não forem de vinculadas e as aquisições no mercado nacional.

Em razão da quantidade de itens produzidos e movimentações realizadas com diversas empresas, vinculadas e não vinculadas, não foi possível, no prazo da impugnação, reunir todos os demonstrativos de que, para a produção de um mesmo bem, foram utilizadas matérias primas importadas de vinculadas e de não vinculadas, e adquiridas no mercado nacional.

Tais demonstrativos serão carreados aos autos antes do julgamento e deverão ser levados em consideração, em homenagem ao princípio da verdade material, informador do processo administrativo, como assente na doutrina e na jurisprudência administrativa.

Assim, diante da imprestabilidade dos cálculos segundo o método PRL60, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento, com o conseqüente cancelamento dos débitos de IRPJ e CSLL exigidos.

NOVO PIC

Determinados itens (relacionados à fl. 466), que no momento da fiscalização foram analisados como sendo sujeitos ao método PRL60 (pois teriam sido utilizados na industrialização), a esse método não se sujeitam, em razão de suas peculiaridades.

O melhor método que se aplica aos itens supracitados não é o PRL60, visto que esses itens, nas linhas de produção da contribuinte, podem e foram substituídos por similares importados de pessoas jurídicas não vinculadas ou adquiridos no mercado nacional.

Em razão dessa substituição, há a possibilidade de utilização do método PIC, bastando que fique demonstrada a similaridade entre os itens avaliados pela autoridade fiscal e os importados de pessoas jurídicas não vinculadas ou adquiridos no mercado nacional.

Os itens em questão podem ser divididos em 3 grupos de insumos: Cabo AT, Arame e Aço Bobinado.

Com relação ao Cabo AT, no ano-calendário objeto da autuação, a impugnante importou, de pessoa não vinculada, item similar àquele que foi fiscalizado e valorado, para fins de preços de transferência, pelo método PRL60.

A comprovação da similaridade dos itens (importado de vinculada e importado de não vinculada) pode ser atestada pelo laudo técnico elaborado pela Engenharia de Produtos (doc. 5). Trata-se de cabos destinados à mesma finalidade, utilizado na fabricação do mesmo produto, possuindo as mesmas especificações, estando, portanto, atendidos os requisitos de similaridade trazidos pelo artigo 28 da IN SRF nº 243/2002.

Também com relação aos itens Arame e Aço Bobinado, o melhor método aplicável é PIC, eis que a impugnante, em determinadas situações, os substituiu por similares adquiridos no mercado nacional (em especial da empresa Belgo Bakaert Arames) ou os importa de pessoas não vinculadas.

No que tange à similaridade desses itens, conforme laudo técnico elaborado pela Engenharia de Produtos (doc. 9), é possível comprovar que os itens adquiridos no mercado nacional ou importados de pessoas não vinculadas possuem as mesmas especificações daqueles importados de pessoa vinculada, possuindo a mesma aplicabilidade, de modo que restam atendidos os requisitos de similaridade descritos no artigo 28 da IN SRF nº 243/2002.

Verifica-se, portanto, que para os 3 grupos aqui mencionados (Cabo AT, Arame e Aço Bobinado – 13 itens no total), é possível se utilizar o método PIC, ao invés do PRL60, como entendeu a fiscalização, de modo que, durante o julgamento desta impugnação, o cálculo dos ajustes devem levar em conta o método PIC, e não o PRL60.

Feitas as considerações a respeito da possibilidade de utilização do método PIC para os itens aqui considerados, a impugnante passa a demonstrar que o PIC lhe é mais favorável.

A autoridade fiscal efetuou os cálculos a partir da quantidade consumida de cada item, e não da quantidade importada de vinculada, que é a que efetivamente se sujeita à sistemática dos preços de transferência. A

autoridade fiscal deveria verificar, previamente, se toda a quantidade consumida teve origem em importações com vinculadas.

O cálculo fiscal adota a presunção, equivocada, de que toda a quantidade consumida do item é importada, quando, na verdade, há parcela de similares adquiridos no mercado interno ou importados de pessoas não vinculadas.

Diante disso, o cálculo dos eventuais ajustes, além de deverem ser feitos utilizando o método PIC, precisam ater-se apenas à quantidade importada de vinculada do item, conforme demonstra a tabela de fls. 475/476 (doc. 10, fl. 745).

Patente, portanto, a demonstração de que o método PIC é o mais benéfico à contribuinte, podendo ser utilizado para os referidos itens.

Destarte, para os itens ora discutidos (Cabo AT, Arame e Aço Bobinado), deve a presente impugnação ser julgada procedente, para que o cálculo dos ajustes leve em conta o método PIC e, também, apenas a quantidade importada da mercadoria, cancelando-se, nesse aspecto, os débitos de IRPJ e CSLL.

QUANTIDADE CONSUMIDA X QUANTIDADE IMPORTADA

Retirando do PRL60 os itens listados no tópico anterior, os remanescentes, ainda que avaliados pelo PRL60, devem ter, no cálculo do ajuste, o expurgo da quantidade consumida, a fim de que não haja distorção no cálculo.

Isso porque a metodologia de cálculo da fiscalização está equivocada, na medida em que não se pode tomar a quantidade consumida do item para efetuar a apuração do ajuste total de cada item (ajuste unitário X quantidade), mas sim a quantidade importada.

Diante disso, deve-se anular o lançamento efetuado ou, ao menos, recalcular o valor do ajuste apurado pela fiscalização, atendo-se à quantidade importada do bem, e não à quantidade consumida, como feito inicialmente.

MÉTODO PIC – REVENDA PELA PESSOA VINCULADA

Uma última questão que merece ser debatida, com relação ao método PIC, é a que tange à possibilidade de utilização de tal método, em substituição ao PRL60, nas situações em que a pessoa jurídica vinculada sediada no território nacional adquire determinados itens de pessoas jurídicas vinculadas mediante simples revenda praticada por esta última.

É o caso, por exemplo, em que para se produzir um determinado bem é necessário adquirir um cabo específico, importado de pessoa jurídica vinculada, sendo que esta não o produz, mas o compra de terceira pessoa jurídica, não vinculada, e o revende (exporta) para a empresa vinculada sediada no Brasil.

Em tais situações é possível utilizar o método PIC, posto que o único requisito para a sua utilização é que haja operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

Os itens a que a impugnante se refere estão relacionados às fls. 479/480.

Para esses itens deve-se utilizar o método PIC, mais favorável à contribuinte.

Assim, há que se cancelar a exigência ou, ao menos, refazer o cálculo fiscal, substituindo-se o método PRL60 pelo PIC.

Em razão da necessidade de coleta de informações no exterior, relativamente aos preços de aquisição, pelas pessoas jurídicas vinculadas, a impugnante protesta pela juntada posterior dos demonstrativos dos referidos preços de aquisição desses materiais, bem como dos cálculos comparativos entre os métodos PRL60 e PIC, provando que esse último método, por ser o mais benéfico à contribuinte, deve ser aplicado.

MÉTODO PRL20

No que tange à parte da autuação que versa sobre o PRL20, a fiscalização apontou um ajuste de R\$ 120.065,05.

Entretanto, a utilização, pela fiscalização, do método PRL20 não é a mais adequada para o caso em questão, visto que há outro método – o PIC – mais favorável à impugnante.

Durante a fase de fiscalização, a impugnante procurou demonstrar para a autoridade fiscal que o melhor método aplicável ao caso seria o PIC, apresentando, para tanto, planilhas de similaridade entre os itens sujeitos à sistemática dos preços de transferência e aqueles adquiridos no mercado interno ou importados de pessoas não vinculadas.

A autoridade fiscal, no entanto, não aceitou tal método, rejeitando as planilhas de similaridade, motivo pelo qual efetuou os cálculos segundo o PRL20 (doc. 12).

Os itens em questão são os relacionados na tabela de fls. 483/484 (doc. 13), que aponta o valor total do ajuste que deveria ser considerado, com a utilização do método PIC na apuração do preço-parâmetro (R\$ 2.092,44), mais favorável à contribuinte.

Por todo o exposto, há que se cancelar a exigência fiscal calculada segundo o método PRL20. Caso assim não se entenda, deve o cálculo da fiscalização ser refeito, substituindo-se o método PRL20 (ajuste de R\$ 120.065,05) pelo PIC (ajuste de R\$ 2.092,44).

Em razão da quantidade de itens que foram avaliados indevidamente pelo método PRL20, não foi possível, para todos eles, reunir, ainda, os documentos que comprovam a similaridade (laudo técnico) e as aquisições, no período abrangido pelo Auto de Infração, dos itens similares (notas fiscais, DIs e comprovantes de importação).

Tais documentos comprobatórios serão carreados aos autos antes do julgamento, devendo ser levados em conta na decisão a ser proferida, em atendimento ao princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo.

DAS CONCLUSÕES E DO PEDIDO

A impugnante sintetiza suas razões de defesa às fls. 485/486 e requer que:

- a) seja reconhecida a ilegalidade e inconstitucionalidade da IN SRF nº 243/2002, sendo, portanto válido o cálculo da impugnante para o método PRL60, cancelando-se a exigência correspondente;
- b) seja reconhecida a imprestabilidade do cálculo fiscal para o método da PRL60 (que não expurgou as parcelas de matéria prima adquirida no mercado interno ou importada de pessoa jurídica não vinculada) e declarada nula a exigência fiscal ou recalculados os ajustes;
- c) seja desconsiderado o método PRL60, aplicando-se o método PIC, mais favorável à contribuinte, para os itens relacionados na impugnação, cancelando-se a exigência ou recalculando os ajustes;
- d) seja considerada inválida a aplicação do método PRL20, aplicando-se o método PIC, mais favorável à contribuinte, para os itens relacionados na impugnação, cancelando-se a exigência ou recalculando os ajustes.

Por fim, a impugnante protesta pela juntada posterior de novos documentos, em homenagem ao princípio a verdade material.

RELAÇÃO DE DOCUMENTOS

A contribuinte relaciona, às fls. 488/489, os documentos juntados com a impugnação.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a parcialmente procedente, cancelando parcela da exigência referente ao método PRL 60 em razão de erros nas quantidades consideradas pela fiscalização. Houve interposição de recurso de ofício em relação ao tema.

O contribuinte foi intimado da decisão em 23 de junho de 2010 (fl. 836), apresentando recurso voluntário de fls. 838-885 em 22 de julho de 2010. Em resumo, reafirma os termos de sua impugnação, argumento que a IN SRF 243/2002 seria ilegal e requerendo a adoção de outros métodos para cálculo dos ajustes referentes ao preço de transferência, diferente daqueles indicados na DIPJ e adotados pela fiscalização na realização do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Em relação ao recurso voluntário, além de tempestivo, foram preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

No que diz respeito ao recurso de ofício, foi exonerada parcela do crédito tributário, a saber:

	Exigido (a)	Exonerado (a)	Mantido (a)
IRPJ	1.960.206,99	750.861,18	1.209.345,81
Multa IRPJ	1.470.155,23	563.145,87	907.009,36
CSLL	705.674,51	270.310,02	435.364,49
Multa CSLL	529.255,88	202.732,51	326.523,37
TOTAL	4.665.292,61	1.787.049,58	2.878.243,03

Conforme se observa, o valor de tributos e multas exonerado foi de R\$ 1.787.049,58. À época da interposição do recurso de ofício vigia a Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, que fixava o limite de R\$ 1.000.000,00 de tributos e multas exonerados para que houvesse interposição de recurso de ofício.

Contudo, considerando-se que para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos da Súmula CARF nº 103, é importante ressaltar que com a edição Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, o valor de tributo e encargos de multa exonerado a partir do qual se impõe a interposição de recurso de ofício foi elevado para R\$ 2.500.000,00.

Assim sendo, voto por não conhecer do recurso de ofício.

2 MÉRITO

Inicialmente, convém ressaltar que, tratando-se de exigências de IRPJ e CSLL com base nos mesmos dispositivos legais, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se integralmente à exigência de CSLL.

2.1 DA ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

A respeito do tema, a fim de se evitar tautologia, adoto o voto do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto no acórdão 1402-001.418 aquiescendo a legalidade da complementar em questão.

A linha argumentativa principal do sujeito passivo dirige-se ao fato do Fisco, diferentemente da interessada, na aplicação do método PRL-60 para ajuste de

preços de transferência ter seguido as orientações estabelecidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 243/2002.

Defende a obediência exclusivamente as disposições da Lei nº 9.430/96 pois segundo alega a IN, sendo norma secundária, reveste-se de ilegalidade ao promover majoração da base de cálculo do tributo e inovado na metodologia de cálculo do ajuste.

Assim, deve-se verificar se de fato ocorreu essa majoração ou inovação.

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, 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.

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 venda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)

PP = 500,00 – 210,00

Preço parâmetro = 290,00

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor

agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na revendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro – em desacordo com a norma – mesmo implicando aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
Valor agregado (VA) = 150,00
Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00
Preço parâmetro = 500,00 – ML 60% (PLV – VA)
Preço Parâmetro = 290,00

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado no País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
Valor agregado (VA) = 150,00
Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
Valor agregado (VA) = 150,00
Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)

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 1 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 nossos)

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 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 “1” 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 “1” 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 “1” 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: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.¹

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 1 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.² Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 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 *a* dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

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:

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.*

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

*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.

(grifos nossos)

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.

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual 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 exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%

Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90

Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)

PP = 173,90 – 104,34

Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (RS 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

*APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA.
MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS
LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO
NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.*

*1. Caso em que a impetrante pretende apurar o
Método de Preço de Revenda menos Lucro -
PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se
submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.*

*2. Em que pese sejam menos vantajosos para a
impetrante, os critérios da Instrução Normativa
n. 243/2002 para aplicação do método do Preço
de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem
os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.*

*3. Ao considerar o percentual de participação
dos bens, serviços ou direitos importados no
custo total do bem produzido, a IN 243/2002
nada mais está fazendo do que levar em conta o
efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos
na produção do bem, que justificariam a
dedução para fins de recolhimento do IRPJ e
da CSLL.*

4. Apelação improvida.

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal cofirmou esse entendimento:

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

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

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

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

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do

preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

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

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

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

8. *Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]*

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

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Do até aqui exposto, entendo que a fiscalização agiu com correção na apuração dos ajustes que implicaram na formalização da exigência.

Convém ressaltar que tal entendimento vem sendo acolhido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como, por exemplo, no acórdão 9101-003.415, julgado na sessão de 06 de fevereiro de 2018, cujo excerto de interesse da ementa reproduzo a seguir:

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.

Por essas razões, mantenho integralmente a decisão recorrida sobre o tema.

2.1 ADOÇÃO DO MÉTODO PIC

Aduz a recorrente que a adoção do método PIC se mostraria mais adequada do que a do PRL60 ou PRL20 para alguns itens, uma vez que seriam a ela mais benéficas.

Em primeiro lugar, não há dúvidas de que em relação aos itens simplesmente revendidos pela recorrente seria possível a utilização tanto do método PRL20 quanto do método PIC. No que diz respeito aos itens aplicados na produção, de igual forma possível a utilização tanto do método PRL60.

Contudo, tais opções estão sujeitas a marcos temporais.

Para o contribuinte o momento adequado para demonstrar qual foi a sua opção para cálculo do preço de transferência, entre os métodos passíveis de adoção, é o momento em que transmite sua DIPJ. A esse respeito, veja-se o disposto no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996:

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:

[...]

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

[...]

Portanto, na entrega da DIPJ pode o contribuinte optar pelo método que lhe for mais favorável. Digo mais, antes de iniciado o procedimento fiscal, poderia o contribuinte retificar sua DIPJ e até mesmo alterar o método inicialmente utilizado.

No entanto, há que se observar que o início do procedimento fiscal (que, no caso em tela, se deu em 27/03/2008, com a lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, fls. 88/89) exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 7º [...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Nesse sentido, observe-se a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 20/2009, que conclui o seguinte:

13.1 Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado a sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação. Apenas no caso de erro, devidamente comprovado, cabe alteração de declarações regularmente entregues ao fisco.

13.2 A eleição de determinado método de apuração do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do ajuste declarado, cabe à autoridade fiscal levantar o valor do ajuste nos termos da legislação – que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que, nesse momento, o contribuinte realize – a seu livre talante – eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.

13.3 Todo ato processual, ainda que em fase inquisitória, é fundamental ao desenvolvimento do processo administrativo ou judicial tributários, e para que o processo seja processo, as prerrogativas e os ônus processuais devem ser aplicados independentemente da vontade das partes, na medida em que seu objeto é indisponível ao particular e ao Fisco: constituição do crédito tributário, uma vez materializada a hipótese de incidência tributária.

Desse modo, como bem asseverado pela decisão de primeira instância,

[...] uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada, que, no caso em tela, foi pela aplicação dos métodos PRL20 e PRL60 (DIPJ/2005, fls. 33/82).

Há que se observar, ainda, que o artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96 não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização. Nesse sentido, convém destacar o disposto no artigo 40 da IN SRF nº 243/2002:

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

Posteriormente à ocorrência do fato gerador a que se refere a presente exigência, houve alteração legislativa sobre o tema, restando evidente não ser possível, por parte do contribuinte, a alteração do método eleito após o início do procedimento fiscal, mas flexibilizando a possibilidade de escolha do contribuinte quando a fiscalização vier a desqualificar o método adotado inicialmente pelo contribuinte, e, mesmo nessa hipótese, não se impôs ao Fisco a escolha do método que implicasse o menor ajuste (conforme argumenta a recorrente), mas sim ao contribuinte apresentar novo cálculo com qualquer outro método previsto na legislação. Veja-se o art. 20-A incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método

escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

É importante ressaltar que o argumento da recorrente de que a vedação à alteração do método após início do procedimento fiscal somente poderia se dar a partir da edição desse novo dispositivo legal não se sustenta. Na realidade, esse novel tratamento legal foi editado com o fito de beneficiar o contribuinte que, antes dessa alteração legislativa, após desclassificação realizada pela fiscalização em relação ao método eleito inicialmente pelo sujeito passivo, não possuía qualquer direito a nova opção de método, ficando ao talante da fiscalização adotar o método que entendesse cabível. Com a edição da nova norma, havendo desclassificação do método utilizado pelo contribuinte, o método a ser aplicado no lançamento não mais ficou à livre escolha da autoridade fiscal, possibilitando-se ao contribuinte, dentro de certos parâmetros, a livre eleição de novo método que vier entender a ser o mais satisfatório.

Por fim, e como segundo fundamento para manter o lançamento com base no PRL20, há de se ressaltar, ainda, que no caso concreto não houve sequer desqualificação do método adotado pelo contribuinte, mas sim a adoção dos métodos informados pelo contribuinte em sua DIPJ, e, em sua maioria, com base nos próprios cálculos apresentados pela recorrente durante o procedimento fiscal. Ou seja, ainda que se aplicasse o disposto no art. 20-A incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012, o que se faz por amor ao debate, a recorrente não estaria autorizada a alterar o método informado em sua DIPJ em razão de a autoridade fiscal autuante não tê-lo desclassificado.

Assim sendo, devem ser desconsiderados os cálculos com base no método PIC apresentados pela recorrente, mantendo-se os métodos PRL20 e PRL60, utilizados tanto pela recorrente, em sua DIPJ, quanto pela autoridade fiscal quando da realização do lançamento.

Processo nº 16643.000045/2009-03
Acórdão n.º **1301-003.033**

S1-C3T1
Fl. 1.164

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer do recurso de ofício e por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto