



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

**Processo n°** 16643.000288/2010-77  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.262 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de agosto de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SIEMENS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CÁLCULO DO PREÇO-PARÂMETRO. MÉTODO PRL60. PREVISÃO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.

A função da Instrução Normativa é interpretativa do dispositivo legal, subordinando-se a ele, sendo-lhe vedado inovar para estabelecer obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva. O Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada, contra decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP.

Verifica-se pela análise do presente processo administrativo que em desfavor da ora recorrente foram lavrados autos de infração para formalização e exigência de crédito tributário relacionado ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas do ano-calendário 2005.

De acordo com o disposto no Termo de Verificação Fiscal (fls. 817 – 831), foi levada a efeito, perante a recorrente, fiscalização acerca da apuração dos preços de transferência nas importações, relativos ao ano-calendário 2005, constatando-se o que no período sob exame a contribuinte realizou operações de importação com pessoas vinculadas no exterior, motivo pelo qual estaria obrigada ao controle fiscal dos preços de transferência.

Segundo disposto pela Fiscalização, a contribuinte aduziu em seus esclarecimentos que os cálculos dos preços de transferência foram efetuados com base na Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000 e que para as importações realizadas no ano-calendário de 2005, foram adotados os seguintes métodos: a) PIC (Preços Independentes Comparados), para os produtos vendidos pela mesma empresa exportadora a pessoas não vinculadas e para os produtos adquiridos pela contribuinte de pessoas não vinculadas; b) PRL (Preço de Revenda menos Lucro), com margens de lucro de 20% (PRL20, para os produtos destinados à revenda) e 60% (PRL60, componentes importados destinados ao consumo no processo produtivo) e que quanto ao método PRL60, a contribuinte não realizou os cálculos dos preços de transferência em conformidade com a IN SRF nº 243/2002 e sim em conformidade com a Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000.

Atestou a Fiscalização que a recorrente teria deixado de apresentar a documentação utilizada como suporte e demais memórias de cálculo dos preços praticados, preços-parâmetro, quantidades sujeitas a ajuste e valores dos ajustes, por código de produto, em função do volume de dados envolvidos nas operações da empresa, mencionando-se que no decorrer da ação fiscal, a contribuinte apresentou um novo demonstrativo de apuração dos preços de transferência (fls. 86 - 207) totalmente diferente do declarado na DIPJ/2006.

Seguiu a Fiscalização pontuando que na DIPJ/2006, a contribuinte escriturou e adicionou ao lucro líquido, a título de preços de transferência na importação o valor total de R\$ 12.559.880,79, assim distribuído:

Método	Ajuste (R\$)
PIC	0,00
PRL20	640.107,27

PRL60	0,00
CPL	0,00
Não especificados	11.919.773,52
TOTAL	12.559.880,79

De acordo com a Fiscalização, no entanto, no curso da ação fiscal observou-se os seguintes valores ajustados:

Método	Ajuste (R\$)	Total de itens
PIC	395.754,48	458
PRL20	9.123.193,39	11.584
PRL60	1.107.083,08	3.970
PRL20/PRL60	280.969,53	1.510

Ainda de acordo com a Fiscalização, os valores acima ajustados por esses métodos não constam e nem correspondem aos valores declarados na DIPJ, mas, considerando que os valores totais de ajuste são os mesmos que os declarados na DIPJ, não alterando os valores escriturados na contabilidade, alterando tão-somente os valores por produto e método, decidiu aceitar os valores de ajustes apresentados no curso da ação fiscal, sendo que para os produtos importados de vinculadas e consumidos na produção, a contribuinte não forneceu papéis de trabalho e memórias de cálculo para comprovação, alegando que não adotou os cálculos da IN SRF nº 243/2002.

Feitas estas observações, assentou a Fiscalização que discordava da base legal usada pela contribuinte na realização do cálculo dos preços de transferência, porquanto a contribuinte, ao declarar que não usou as disposições da IN SRF nº 243/2002, e sim as das Leis nºs 9.430/96 e 9.959/2000, quis dizer, em outras palavras, que adotou as normas e metodologias disciplinadas pela IN SRF nº 32/2001, extinta pela IN SRF nº 243/2002, sendo que no curso da fiscalização não foi constatado ou informado pela contribuinte a existência de liminar em processo judicial que lhe assegurasse a utilização da referida IN SRF nº 32/2001 e os cálculos dos preços de transferência efetuados pela Fiscalização estariam, por seu turno, em conformidade tanto com as Leis nºs 9.430/96 e 9.959/2000 quanto a IN SRF nº 243/2002, razão pela qual não haveria dúvidas que na comparação dos valores de ajustes calculados por ambas as normas (IN SRF nº 32/2001 X IN SRF nº 243/2002) haverá divergências significativas nos valores dos ajustes, especificamente no método PRL60.

Passou-se então a explicar o cálculo utilizado pela Fiscalização, assentando-se que no arquivo de importação, devido ao grande volume de dados, estabeleceu-se um corte nos dados a serem verificados, selecionando 80% dos itens importados de pessoas vinculadas e da análise preliminar dos dados selecionados, a Fiscalização constatou três situações: a)

importação e revenda direta; b) importação e consumo na produção de outros bens finais ou intermediários; e c) importação para revenda direta e, também; para consumo na produção.

No primeiro caso, a Fiscalização adotou o método PRL20, sendo que: i) os preços praticados foram calculados ponderando-se os valores dos estoques iniciais com os custos de importação, na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 (custo da mercadoria + seguros e fretes internacionais + imposto de importação), sendo tais informações extraídas do Livro Registro de Inventário — Modelo 7 e das DIs; ii) os preços-parâmetro foram calculados de acordo com o item "a" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002; iii) as quantidades sujeitas a ajustes foram calculadas em função das quantidades vendidas.

No segundo caso, a Fiscalização adotou o método PRL60, sendo que: i) os preços praticados foram calculados ponderando-se os valores dos estoques iniciais com os custos de importação, na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 (custo da mercadoria + seguros e fretes internacionais + imposto de importação). Essas informações foram extraídas do Livro Registro de Inventário — Modelo 7 e das DIs; ii) os preços-parâmetro foram calculados de acordo com o item "h" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, atestando-se que no caso da contribuinte é comum a importação de componentes que são consumidos em vários sistemas e subsistemas, de sorte que, para um mesmo item importado, deve-se calcular vários preços-parâmetro intermediários, sendo que a Fiscalização adotou como preço-parâmetro a média ponderada dos preços-parâmetro intermediários.

No terceiro caso, obteve-se, por produto, o preço-parâmetro ponderado entre os preços-parâmetro individuais segundo o método PRL20 e o método PRL60.

Sendo assim, a Fiscalização aceitou os cálculos efetuados pela contribuinte segundo o método PIC, mesmo não tendo sido declarado na DIPJ/2006 e para validação dos cálculos, efetuados em conformidade com os incisos I e II do artigo 8º da IN SRF nº 243/2002, foram solicitados os documentos comprobatórios, cujo exame foi feito por amostragem dos valores mais significativos e não foram constatados valores de ajustes pelo método PIC.

Tratando-se do Método PRL20, a Fiscalização apurou insuficiência no valor de ajustes, no montante de R\$ 377.395,16, para os produtos relacionados no Demonstrativo de folha 825- verso e quanto ao Método PRL60, apurou insuficiência no valor de ajustes no montante de R\$ 38.856.350,59, para os produtos relacionados no Demonstrativo de folhas 826 a 830.

Os demais demonstrativos de apuração dos preços de transferência, de forma detalhada, estão nos anexos do TVF e o montante total dos ajustes apurados (método PRL, com margens de lucro de 20% e 60%) foi de R\$ 39.233.745,75, conforme a seguir demonstrado:

Método	Ajuste (R\$)
PRL20	377.395,16
PRL60	38.856.350,59
TOTAL	39.233.745,75

Assentou a Fiscalização que os valores acima correspondem ao valor líquido, após a dedução dos ajustes calculados pela contribuinte, para cada código de item, conforme detalhado nos anexos constantes dos autos, sendo que em face do exposto, foram efetuados os lançamentos relativos ao ano-calendário 2005.

Considerando que a presente ação fiscal resultou em retificação do saldo de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, a contribuinte foi intimada a retificar o LALUR e os controles da CSLL, relativos ao ano-calendário 2005, conforme demonstrativos de folha 831.

Cientificada dos lançamentos em 30/11/2010 (fls. 804 e 809), a contribuinte, apresentou Impugnação (fls. 1.012 – 1.045), alegando, em síntese, que ao analisar a presente autuação, detectou um sério erro no valor do ajuste, informando, inicialmente, que o ajuste de preços de transferência efetuado por ela em sua DIPJ/2006 monta o valor de R\$ 12.559.880,79 e, não obstante, no curso da fiscalização, apresentou cálculos referentes a um ajuste total no valor de R\$ 10.907.000,48.

Aduziu, destarte, que a diferença no valor de R\$ 1.652.880,31 (= R\$ 12.559.880,79 - R\$ 10.907.000,48) refere-se a uma adição efetuada a maior, a qual não tem amparo documental, destacando que não teve acesso aos cálculos completos elaborados pela Fiscalização e que nos autos do presente processo somente constam as memórias dos cálculos da Fiscalização relativos aos itens que supostamente têm ajustes.

No tocante aos demais itens, afirmou que a Fiscalização somente afirma que os testou, mas não junta ao processo cópia das planilhas ou memórias com os resultados dos testes efetuados e que a estratégia adotada pela Fiscalização é tendenciosa no sentido de potencializar os ajustes favoráveis aos cofres públicos e ao não colacionar nos autos a integralidade das verificações efetuadas, a impugnante não pôde identificar os itens em que os ajustes calculados pela Fiscalização foram menores que os seus.

Aduziu ainda, que se isso tivesse ocorrido, o ajuste final apurado pela fiscalização refletiria o valor do ajuste global de preços de transferência, ajuste esse que seria a tradução do que efetivamente ficou adicionado a menor e deveria, legitimamente, ser pago aos cofres públicos, sendo que em decorrência da estratégia da fiscalização, além dos efeitos perniciosos apontados acima, o valor de R\$ 1.652.880,31 restou desconsiderado e, portanto, não foi descontado do total dos ajustes, sendo que esta diferença de R\$ 1.652.880,31 não poderia ser ignorada pela fiscalização, pois o que sempre se ajusta, ainda que item a item, é o total da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fim de coletar aos cofres públicos o exato montante dos tributos devidos.

Concluiu assim, que o Auto de Infração deveria ser cancelado, na medida em que o processo administrativo não contempla todos os trabalhos efetuados pela fiscalização, o que cerceia o direito de defesa da contribuinte, bem como acarreta a indevida tributação a maior.

Quanto aos ajustes resultantes da aplicação do método PRL20, aduziu a contribuinte que nota-se um equívoco das autoridades fiscais, tendo sido apurado um ajuste adicional indevido, porquanto a recorrente efetua ajustes relativos às regras de preços de transferência através do software "WebTP", fornecido pela Deloitte Touche Tohmatsu Ltda., uma das maiores empresas de auditoria do mundo, no qual o ajuste pelo método PRL20 é realizado por fornecedor, conforme relatório em anexo (doc. 06).

Assim, segundo a recorrente, quando há mais de um fornecedor para o mesmo produto, são 2 ou mais linhas de ajustes, ocorrendo que, ignorando esse fato, a fiscalização selecionou apenas a primeira linha de cada ajuste, desconsiderando os ajustes dos demais fornecedores e, portanto, houve a apuração de um ajuste adicional indevido pela fiscalização, para os produtos relacionados na tabela de fl. 1.021.

Elaborando tabela demonstrativa, concluiu a contribuinte que estaria demonstrado o equívoco da fiscalização em não considerar todos os ajustes efetuados por ela impugnante na aplicação do método PRL20, razão pela qual o ajuste no montante de R\$ 377.395,16, e exigido no presente Auto de Infração, deve ser prontamente cancelado.

Na sequência passou a discorrer acerca da ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002, afirmando que apurou os preços de transferências de acordo com os ditames legais da Lei nº 9.430/96.

Reputou que a maior diferença entre os cálculos preparados por ela e os preparados pela fiscalização dizem respeito à forma de cálculo do PRL60, porquanto utilizou a mecânica determinada pela Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 32/2001 e a fiscalização utilizou a sistemática imposta pela IN SRF nº 243/2002, a qual carece de base legal.

Mencionou que qualquer simulação de cálculos comprova que são diferentes os valores apurados por cada uma das sistemáticas, sendo que aquela efetuada com base na Lei nº 9.430/96 apresenta ajustes muito menores que a regulada exclusivamente pela IN SRF nº 243/2002, lembrando que as Instruções normativas são meras normas internas da Administração, que não possuem força de lei, não tendo, assim, o condão de criar direitos ou restrições aos contribuintes, de sorte que ao estabelecer uma nova forma de cálculo do método PRL60, a IN SRF nº 243/2002 violou frontalmente o princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária, devendo-se cancelar o Auto de Infração.

Discorreu acerca do tema citando precedentes e bases doutrinárias favoráveis, insurgindo-se contra a eventual aplicação de juros sobre a multa e requerendo a improcedência do auto de infração.

A 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, nos termos do acórdão e voto de folhas 1.877 a 1.893, julgou o lançamento parcialmente procedente enfrentando de início o argumento da recorrente de que, em que pese haver informado em sua DIPJ/2006 ajustes de preços de transferência no montante de R\$ 12.559.880,79, o valor correto seria R\$ 10.907.000,48 e dessa forma, teria havido uma adição efetuada a maior, no montante de R\$ 1.652.880,31 (= R\$ 12.559.880,79 - R\$ 10.907.000,48), a qual deveria, e não foi, considerada pela fiscalização, bem como argumento de que não teve acesso aos cálculos completos elaborados pela fiscalização, mas apenas aos relativos aos itens que tiveram ajustes adicionais, de modo que não lhe foi possível identificar os itens em que os ajustes calculados pela fiscalização foram menores que os seus, os quais também deveriam ser considerados.

Quanto à primeira alegação, observou a decisão recorrida que os ajustes de preços de transferência são efetuados produto a produto e que a contribuinte não demonstra quais os produtos para os quais teria efetuado ajuste a maior, destacando que em sua DIPJ/2006 consta o montante de R\$ 11.919.773,52 como ajuste para importações "não especificadas", sendo que esse montante não foi detalhado nem durante a ação fiscal, nem por ocasião da impugnação aos Autos de Infração.

Ademais, segundo a decisão recorrida, caso tivesse a contribuinte, efetivamente, oferecido à tributação valor maior que o devido, deveria proceder à retificação de

sua DIPJ (desde que não estivesse em procedimento fiscal) e pedir a restituição / compensação desse valor.

Quanto à segunda alegação, destacou o acórdão impugnado que a fiscalização auditou apenas os cálculos para os quais a contribuinte foi intimada e apresentou documentação. Para os produtos cujos cálculos da contribuinte apresentaram ajustes menores que os da fiscalização, por não obedecerem à legislação de preços de transferência, foram apurados os ajustes complementares, cuja documentação consta dos autos e para os demais produtos, a fiscalização manteve os cálculos da contribuinte e mesmo que para esses produtos os ajustes da contribuinte fossem maiores que os da fiscalização, a diferença positiva não poderia ser usada para compensar a diferença negativa dos produtos objeto de autuação, pois, como já mencionado, os ajustes de preços de transferência são efetuados produto a produto, considerando assim, improcedentes estas alegações da contribuinte.

Quanto aos ajustes segundo o método PRL20, (total de R\$ 377.395,16), lembrou a decisão recorrida que a contribuinte alegou que a fiscalização considerou como ajuste na DIPJ/2006 valores inferiores aos efetivamente levados à tributação, porquanto os ajustes estão relacionados por fornecedor, sendo que, para alguns itens, para os quais há mais que um fornecedor, a fiscalização não considerou o total e dos ajustes.

Ainda segundo a decisão recorrida, analisando-se os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 847/848) e os elaborados Deloitte Touche Tohmatsu Ltda. (em especial as fls. 1612/1618, 1626, 1628, 1640, 1646), verifica-se que assiste razão à impugnante, porquanto apesar de as informações constantes do demonstrativo da Deloitte não corresponderem aos declarados na DIPJ/2006, estes serão aceitos nesta decisão, assim como foram aceitos pela fiscalização (em que pese o equívoco observado pela contribuinte), apresentando planilha para os itens supracitados, quais os reais ajustes a serem objeto de autuação (valores em reais) e observando ao fim que os ajustes são calculados produto a produto, de modo que eventual ajuste a maior de um determinado produto na DIPJ não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor relativos a outros produtos, de sorte que haveria de se excluir da tributação o ajuste segundo o método PRL20 no montante de R\$ 199.475,97 (= R\$ 215.956,57 — R\$ 16.480,60), mantendo-se o ajuste de R\$ 177.919,19 (= R\$ 377.395,16 — R\$ 199.475,97).

Com relação aos ajustes segundo o método PRL60, lembrou a decisão recorrida que a contribuinte alega (i) a ilegalidade/inconstitucionalidade da IN SRF nº 243/2002; e (ii) que a autuação teria violado Tratados internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil com a Alemanha, a Itália, a República Tcheca, a Índia, a China e a Dinamarca.

Quanto à primeira alegação, observou a decisão recorrida que na esfera administrativa não cabe apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário, sendo que a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo (através da edição de regras administrativas, como a referida instrução normativa), limita-se a aplicar as disposições ali contidas, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Registrou ainda, que a alegação de que a própria RFB teria reconhecido a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, deve ser rechaçada, pois não há nenhum ato normativo expedido pelas autoridades administrativas nesse sentido, assim como não podem ser

considerados os precedentes citados pela impugnante às fls. 1036/1039, pois além de não serem definitivos, há que se ressaltar que as decisões judiciais proferidas no exercício do controle difuso têm validade somente *inter partes* e não vinculam as Delegacias de Julgamento.

Com relação aos Tratados internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil com a Alemanha, a Itália, a República Tcheca, a Índia, a China e a Dinamarca, observou-se que não procede a alegação da recorrente de que a autuação teria violado seu artigo 9º (que autoriza a realização de ajustes apenas se restar demonstrado que as importações não se deram em condição de mercado). A autuação teve por base a legislação brasileira vigente à época dos fatos, a qual implementa exatamente a regra do artigo 9º do referido acordo, na medida em que se aferem os pregos de mercado (com relação à importação, segundo os métodos PRL, PIC ou CPL — no caso, o PRL60) e se calculam os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem - acima de um certo percentual (margem de divergência) - das condições de mercado, nos termos do caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e dos artigos 5º e 38 da IN SRF nº 243/2002.

No mais, manteve-se a incidência dos juros sobre multa, concluindo-se pela parcial procedência da autuação.

Cientificada da decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP (fl. 1.895), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos já relatados e pugando por provimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., Relator.

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

Tal como verificado no relatório acima circunstanciado a recorrente foi autuada, no que toca ao IRPJ e CSLL, porquanto realizou no ano-calendário 2005 operações com coligada no exterior sujeitando-a ao controle dos preços de transferência, que teriam sido apurados, segundo imputação da Fiscalização, em desacordo com as regras regulamentares da IN SRF nº 243/2002.

O sujeito passivo tem argumentado, em apertado resumo, que apurou os preços de transferência segundo metodologia da Lei nº 9.430/96, sem de fato atentar-se aos comandos da IN SRF 243/2002, porquanto eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, gerando distorções na sistemática que terminaram por criar obrigação tributária sem o respaldo da estrita legalidade.

A decisão recorrida, por seu turno, a despeito de corrigir distorções numéricas constantes da autuação no que toca ao método PRL20, cuidou de manter a autuação ao fundamento de que não lhe competia apreciar eventuais ilegalidades ou inconstitucionalidades, cabendo-lhe tão somente o cumprimento das normas legais e regulamentares.

Marcados estes limites objetivos, sem me comprometer neste tópico com a questão concreta que passará pelo provimento ou não do Recurso Voluntário, registro que não desconheço o fundamento da decisão recorrida de que na esfera administrativa é vedado ao julgador pronunciar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de determinado ato. Contudo, proclamo que dada a organicidade do Direito e a hierarquização das normas, bem como verificado o propósito do Processo Administrativo Fiscal, não me parece acertado o argumento de que se possa cancelar, pura e simplesmente, determinada glosa fiscal lastreada em ato jurídico de envergadura inferior (Instrução Normativa), quando esta for materialmente incongruente com disciplina de *status* superior (Lei em sentido estrito).

Daí porque, também não me parece que o afastamento da disciplina da Instrução Normativa reclame o formal pronunciamento de “ilegalidade”, ao menos aquele que a afaste do universo jurídico, basta apenas que o julgador administrativo, adstrito à legalidade que está, faça à subsunção dos fatos à norma de envergadura superior, no caso a Lei, para que a partir daí, verificando que a norma inferior versa conteúdo materialmente incompatível, refute sua aplicação em concreto.

Insiste-se neste ponto, porquanto ao contrário do que estabeleceu a decisão recorrida, *in casu*, negar a aplicação da IN SRF 243/2002, se de fato verificarmos seu conteúdo contrário à Lei, é ato de cumprimento do dever do julgador administrativo em observância à legalidade, jamais intenção de imiscuir-se em atividade jurisdicional reservada ao Poder

Judiciário.

Ora, imaginando abstratamente que determinado auto de infração esteja em descompasso com a Lei, pouco importa se este descompasso decorre de interpretação equivocada do próprio autuante ou de interpretação que lhe foi repassada por superior hierárquico por meio de Instrução Normativa, o fato inarredável no exemplo sugerido é que o auto de infração se encontrará com pecha de ilegalidade, passível assim, de controle administrativo.

Superado o fundamento da decisão recorrida pelo qual se manteve a autuação, imperioso analisar se de fato assiste razão à contribuinte ao reputar que os ditames da IN SRF 243/2002 geraram distorções na metodologia de apuração e controle dos preços de transferência.

Cumprindo este propósito investigativo, registre-se de início que a análise do caso concreto, atrelado ao ano-calendário 2005, se dará pelo conteúdo da Lei nº 9.430/96 em sua redação anterior, ou seja, sem as modificações trazidas pela Lei nº 12.715/2012, confrontando-as (as regras da lei) com as disposições regulamentares da tantas vezes referida IN SRF 243/2002, porquanto sabidamente a aludida Lei nº 12.715/2012 alterou a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, para cancelar a disciplina da Instrução Normativa e estabelecer percentuais específicos de margem de lucro para diferentes setores da economia, resolvendo, ao menos do ponto de vista formal, o argumento de ilegalidade aventado pela recorrente.

Marcados estes limites no enfrentamento da matéria alusiva aos preços de transferência no caso concreto, convém lembrar em notas conceituais gerais, que tal disciplina sobreveio com o advento da Lei nº 9.430/96, que primitivamente cuidou do controle dos preços de transferência, assim compreendido o controle dos valores dos bens, serviços ou propriedade intangível em operações de importação e exportação entre empresas vinculadas.

As operações entre as partes ditas vinculadas ou não independentes, cujo conceito se extrai do artigo 23 da Lei nº 9.430/96, como bem se sabe, não se presumem precificadas como o seriam em um mercado competitivo, porquanto influenciadas por elementos alheios às regras típicas de mercado, daí porque, a despeito de as operações do gênero se revestirem de plena regularidade no âmbito formal, não são, por si só, suficientes para dar guarida aos efeitos fiscais da operação para a parte vinculada sediada no Brasil, impondo-se limites à dedutibilidade de despesas e apropriação de custos nas importações e um percentual de receita tributável mínimo para as exportações.

Apenas para pontuar os conceitos e a título de registro dos aspectos teleológicos, o que se busca com o controle dos preços de transferência é evidenciar que as partes vinculadas não foram influenciadas, ou melhor, beneficiadas, por esta relação, de sorte que obedecem ao chamado princípio *Arm's Length*, sendo nesta conjuntura de demonstração do cumprimento do referido princípio que se deram as regras de controle de preços de transferência contidas na Lei nº 9.430/96, versando os seguintes métodos: i) Preços Independentes Comparados (PIC); ii) Preço de Revenda menos Lucro (PRL); iii) Custo de Produção mais Lucro (CPL), sendo certo que o caso concreto, como no mais das vezes, se limita ao denominado PRL, mais especificamente o PRL60, pois em relação ao PRL20, a decisão recorrida acatou parcialmente os argumentos da recorrente.

O denominado PRL60 foi introduzido com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, aplicando-se, grosso modo, aos casos em que aos produtos importados se vá agregar outros insumos para a revenda no mercado interno, fixando-se, por esta sistemática, margem de lucro igual para todos os setores da economia, sendo o tal método, a princípio, regulamentado pela IN SRF nº 113/2000 e IN SRF nº 32/2001 que dispunham metodologia bastante semelhante à da própria Lei, contemplando que a margem de lucro seria de 60% sobre

a média dos preços de venda do bem produzido, subtraídos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no país.

Sendo assim, sempre se argumentou que a IN SRF nº 32/2001 amoldava-se às disposições da Lei de regência, figurando, como deve ser, como mera norma regulamentadora, pois se ventilava fórmula de apuração na qual o valor agregado no país reduzia a base de cálculo da incidência dos 60%, de sorte que quanto maior o valor agregado no país, menor seria a margem de lucro efetiva para se justificar a dedutibilidade das despesas de importação, fato que se amoldaria ao efeito indutor identificado na Lei nº 9.430/96.

No curso da sistematização do controle dos preços de transferência, no entanto, sobreveio a IN SRF 243/2002, base da autuação ora apreciada, criando um cenário de “regulamentação” substancialmente diverso do conteúdo normativo anterior e ainda mais distante da Lei nº 9.430/96, porquanto prestigia-se nessa sistemática a denominada proporcionalização do custo do bem importado sobre o custo total do bem produzido no Brasil, confira-se o teor do artigo 12, da IN SRF nº 243/2002:

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

*I - dos descontos incondicionais concedidos;*

*II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*III - das comissões e corretagens pagas;*

*IV - de margem de lucro de:*

*a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*

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

*(...)*

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

*§ 11. Na hipótese do §10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:*

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

*II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

*III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;*

*V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.*

(...)

O que se observa, de pronto, é que a Instrução Normativa em questão simplesmente suprimiu o valor agregado a que alude o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, introduzindo uma proporção de custos do produto em que há produção e custos do produto importado.

Sendo assim, quer me parecer acertada a tese defendida pela contribuinte de que as disposições da IN SRF nº 243/2002 destoam das balizas legalmente estabelecidas, e o faz, de início, nos próprios dizeres enunciativos, pois ao desconsiderar o valor agregado no país como componente do cálculo do PRL e prestigiar uma proporcionalização dos custos até então estranha à Lei nº 9.430/96, seguramente inova o cenário e transborda seus limites de interpretação para figurar como legislador positivo.

Com efeito, a metodologia da IN SRF nº 243/2002, abandona a comparação de preços de venda líquidos com a aplicação de margem de lucro presumida, tal como disposto na Lei nº 9.430/96, para, em verdade, comparar parte do preço de venda, denominado preço de venda proporcional aos custos importados em relação aos custos totais, distorcendo o objetivo do próprio controle dos preços de transferência.

Por outro lado, caso se queira contemplar a questão pelo viés econômico e o claro efeito indutor que constava na redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, se vai verificar que a IN SRF nº 243/2002, invalida-o, porquanto ao estabelecer limite de dedução com base em percentual de insumos importados proporcionais no preço líquido de venda, termina por estabelecer que quanto maior a agregação no país, menor o preço-parâmetro e maior a tributação, invalidando o efeito indutor constante da lei e redundando em verdadeiro desincentivo à produção nacional.

Ademais, como bem se sabe, a margem de lucro do produto, segundo a mencionada IN SRF nº 243/2002 é de 150%, resultado da proporção da margem fixada de 60% sobre o preço-parâmetro na seguinte exemplificação:

Preço de revenda = \$ 100

Margem (60%) = \$ 60

Preço-parâmetro = \$ 40

Margem efetiva = \$ 60/40 = 150%

Seguramente, semelhante margem, de 150% é incompatível com qualquer seguimento econômico, valendo evidenciar, ainda, que o método de apuração e controle dos preços de transferências contido na IN SRF 243/2002, gera o denominado cálculo circular, variando tantas vezes quantas se pretenda sua aplicação, a revelar incongruência com o princípio do *Arm's Length*.

Ora, verificando o confronto entre as referidas disposições (da lei e da IN), porquanto da leitura de cada uma delas extraem-se diferentes conclusões matemáticas, o imbróglio da adequada fórmula a ser aplicada nas operações praticadas pela contribuinte deve ser solucionado com o critério legal, e não com a mera interpretação contida em texto de envergadura inferior.

Independentemente de toda a discussão relativa à adequação ou não do texto das normas apontadas, mormente à chancela dada pela Lei superveniente (12.715/2012), deverá prevalecer, a rigor, o método que se materialize como instrumentos para a metrificação dos valores aplicados em decorrência de operações havidas entre partes relacionadas, especificamente como forma de garantir a impossibilidade da distribuição disfarçada de resultados, o que é o cerne fundamental das normas relativas ao controle dos chamados “preços de transferência”, de sorte que, conceitualmente, o percentual da margem de lucro considerada (60%) deva incidir, especificamente, sobre o montante representativo do bem inicialmente importado na ulterior comercialização do bem produzido, não podendo, de forma alguma, ser aplicado sobre o total da venda posteriormente realizada, sob pena de causar consequências indesejadas e ilegais.

De fato, a adequada interpretação das disposições originariamente contidas na Lei nº 9.430/96 levam à necessária conclusão de que a apontada margem de lucro deve incidir, apenas e tão somente, sobre o montante econômico representativo do bem importado, sendo, por isso, necessárias as deduções e exclusões apontadas.

Assim, a discussão apontada redundante (confronto da Lei com IN) redundante na construção das seguintes formulações matemáticas:

- 1)  $PP = PLV - 60\% (PLV - VAB)$
- 2)  $PP = PLV - 60\% (PLV) - VAB$

A primeira hipótese é atinente à aplicação direta das disposições contidas na Lei 9.430/96, nos termos antes previstos nas disposições da IN 32/2001, ao passo que a segunda, conforme se verifica, seria aquela construída a partir da aplicação das disposições da IN 243/2002, ou seja, a distinção que se faz entre as duas hipóteses apresentadas é verificada pelo fato de que enquanto na primeira a margem de lucro a ser aplicada (60%) incidiria pelo valor líquido da transação (Preço líquido de venda, menos, o valor agregado no país), na

segunda, aquela margem seria aplicada sobre o total do preço líquido de venda, sendo apenas posteriormente subtraído o valor agregado no Brasil.

Seguramente o teor da indigita Instrução Normativa esbarra na estrita legalidade, tanto o é, que buscou-se a alteração das disposições da respectiva legislação de regência, com vistas a compatibilizar as suas disposições com aquelas constantes na referida IN 243/2002, presentes atualmente as disposições inseridas no mencionado art. 18 da Lei 9.430/96 pela MP 563/2012, convertida na Lei 12.715/2012.

Quer me parecer, destarte, que pela alteração legislativa apontada passou a ter consonância entre os critérios presentes na respectiva norma legal de regência e aquelas aplicadas pela Instrução Normativa apontada, o que, inegavelmente, na norma anterior não se verificava, pois não se vai imaginar uma lei a fazer revelação do óbvio, autorizando-me a concluir que a inclusão atual das disposições apontadas, inexistentes à época da efetivação do lançamento aqui discutido, simplesmente confirma a previsão de que inexistia fundamento legal para as disposições da referida IN 243/2002.

Com base nesses fundamentos, entendo, neste particular, pela completa e total invalidade/ilegalidade das disposições contidas na IN 243/2002 – especificamente em relação às disposições contidas em seu art. 12 -, relativamente ao período anterior às alterações efetivadas pela MP 563/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), não se podendo, assim, de forma alguma, admitir como válida a sua aplicação pela fiscalização nos presentes autos, e, por conseguinte, concluindo pela adequada regularidade dos procedimentos adotados pela contribuinte, quando da efetiva aplicação do método PRL60, nos termos por ela então especificamente sustentado.

Quanto aos ajustes do PRL20, entendo que a decisão recorrida já enfrentou o argumento da recorrente e corrigiu os valores lançados a maior, considerando, inclusive, demonstrativos apresentados e divergentes da DIPJ/06, sendo que a contribuinte em nada inova no Recurso Voluntário, motivo pelo qual este tópico da decisão recorrida subsiste por seus próprios fundamentos.

Com tais considerações, encaminho meu voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, cancelando a autuação relativa ao PRL60 e mantendo a parcela remanescente alusiva à glosa do PRL20.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2013.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.