



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

**Processo n°** 12448.723574/2014-93  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.952 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de março de 2016  
**Matéria** IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** CHEVRON BRASIL UPSTREAM FRADE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

**NULIDADES. IMPROCEDÊNCIA.**

Descabe falar em nulidade do lançamento na circunstância em que o enquadramento legal encontra-se devidamente descrito em instrumento que integra a peça de autuação, e a indicação incorreta do número de norma complementar não impossibilitou o contribuinte de exercer plenamente o seu direito de defesa. Não é merecedora de acolhimento também a aplicação de procedimento que não guarda relação com a situação versada nos autos e que, além disso, por expressa disposição da lei que o introduziu, não alcança a ação fiscalizadora submetida a exame.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N° 243, DE 2002. LEGALIDADE.**

A Instrução Normativa SRF n° 243, de 2002, ao expressar, com precisão matemática, os elementos a serem considerados na determinação do custo dos bens, serviços ou direitos, adquiridos do exterior de pessoa vinculada, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, segundo o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), atuou, com propriedade, nos exatos termos do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional. Irrelevante, *ex vi* do disposto no art. 118 do mesmo Código Tributário Nacional, os efeitos econômicos advindos da interpretação promovida pelo ato normativo combatido.

**MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.**

No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta

Processo nº 12448.723574/2014-93  
Acórdão n.º 1301-001.952

S1-C3T1  
Fl. 1.189

evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. PROCEDÊNCIA.

A incidência de juros de mora com base na taxa selic sobre a multa de ofício lançada encontra lastro na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista, que davam provimento ao Recurso. Fez sustentação o Sr. Daniel Monteiro Peixoto, OAB/SP nº 238.434.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista (suplente convocado).

## Relatório

CHEVRON BRASIL UPSTREAM FRADE LTDA, já devidamente qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Multa Isolada, relativas ao ano calendário de 2011, formalizadas com base na imputação das infrações adiante descritas.

Aproveito fragmentos do relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever os fatos, as infrações apuradas e as razões de impugnação trazidas pela contribuinte fiscalizada.

### INFRAÇÕES FATOS GERADORES DE IRPJ e CSLL

#### Infração 1

CUSTOS /DESPESAS OPERACIONAIS /ENCARGOS - NÃO COMPROVADOS – A descrição dos fatos no auto de infração remete para o Termo de Verificação Fiscal (TVF) que assim descreve o apuratório:

1) Em 26/03/2013 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 04 (ciência em 07/05/2013) solicitando esclarecimentos relativos a bens importados com vistas a verificar a necessidade de ajustes legais de preços de transferência, encaminhando planilhas-modelo de preenchimento. Em 17/06/2013 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 05 (ciência em 19/06/2013), reencaminhando os elementos do termo anterior ainda não atendidos até aquele momento.

2) Em 18/06/2013 o contribuinte encaminhou resposta ao Termo de Intimação Fiscal 04, enviando esclarecimentos em papel e em meio digital.

3) Em 11/07/2013 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 06 (ciência em 16/07/2013) solicitando a discriminação dos custos com importação e a apresentação das memórias de cálculo e fundamentação usadas nos cálculos de preço de transferência.

4) Em 02/08/2013 o contribuinte apresentou os esclarecimentos solicitados, afirmando ter utilizado o método PRL 60 para o cálculo do preço de transferência. De acordo com os cálculos do contribuinte, os custos de importação do seu produto óleo (R\$ 283.631.824,04) seriam plenamente dedutíveis, já que o preço-parâmetro do método PRL 60 justificaria um custo de até R\$ 851.913.873,51. No entanto, o contribuinte não utilizou o método na forma da IN SRF 234/2002, que estipula a correta interpretação das determinações da Lei nº 9.430/1996. Ao realizar-se o cálculo seguindo as determinações da IN 234 conclui-se que o valor utilizado como custo de importação é superior ao valor considerado dedutível (R\$ 139.177.436,38), conforme demonstrativo a seguir:

ITEM	VALOR (R\$)
Custo da Importação	<b>283.631.824,04</b>
Valor Agregado no País	<b>653.468.459,83</b>
Custo de Produção do Acabado	<b>937.100.283,87</b>
Participação do importado no custo do acabado	<b>30,3%</b>
Preço Líquido de Venda	<b>1.149.581.994,04</b>
Participação do importado no preço de venda	<b>347.943.590,96</b>
60% = Margem de Lucro de 60%	<b>208.766.154,57</b>
Preço-parâmetro	<b>139.177.436,38</b>

5) A diferença entre o valor dedutível e o custo declarado na DIPJ (R\$ 144.454.387,66) deverá ser adicionada ao lucro líquido apurado pelo contribuinte, de acordo com o § 7º do art. 18 da Lei 9.430/96:

...

6) Diante dos fatos constatados foi lavrado Auto de Infração para cobrança de Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

...

#### Infração 2

MULTA ISOLADA SOBRE BASE MENSAL DE ESTIMATIVAS DE IRPJ e CSLL

7) Em decorrência da recomposição dos resultados mensais, diante das infrações apuradas, e dos valores recompostos dos resultados mensais dos balancetes de suspensão e redução mês a mês a partir dos seus valores detalhados na parte A do Lalur, e considerando previsto pelo art. 44 II da Lei 9.430/96, modificado pela Lei 11.488/2007, é aplicável a multa isolada de 50% sobre o valor de estimativa que deveria ter sido recolhido.

8) Assim, conforme descrito acima, e de acordo com o previsto pela art. 15 e 16 da IN SRF 93/97, a base de cálculo apurada pelo balancete de suspensão do mês de dezembro foi recalculada para apuração do que deveria ter sido a base de cálculo daquele mês do IR e CSLL estimativa, uma vez que naquele mês incidirá a adição calculada com base no preço-parâmetro de transferência, conforme os valores (em reais) a seguir:

...

Os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2010.

A ciência dos autos de infração ocorreu em 20/05/2014 pessoalmente.

Irresignada a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 764/823 em 17/06/2014 conforme Termo de análise de solicitação de juntada às fls. 930.

A impugnação contém os seguintes esclarecimentos/argumentação/requisições:

a). A Impugnante, nos termos de seu contrato social, é pessoa jurídica de direito privado que se dedica à atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural no Campo de Frade, mediante o Contrato de Concessão nº

48000.003896/97-20, assinado com Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis ("ANP").

b) Para a consecução da exploração do Campo de Frade, a Impugnante celebrou, nos anos de 2009 e 2010, contratos de afretamento a casco nu ("Afretamento") e aluguel de equipamentos ("Aluguel") de propriedade da Frade B.V., a qual é empresa vinculada, constituída sob a leis da Holanda) Ou seja, dedutível ou não, em decorrência do resultado negativo não há IRPJ nem CSLL.

c) Tais equipamentos são divididos em (i) as Unidades Flutuantes de Produção, Armazenamento e Transferência (em inglês, *Floating Production Storage and Offloading*- "FPSO") - popularmente conhecidos como "Plataformas de Petróleo"; e (ii) equipamentos submarinos (em inglês, *Sub Sea Equipment* - f "Sub Sea"), Não seria necessário afirmar que tais equipamentos são essenciais e indispensáveis para as atividades de exploração e produção desempenhadas pela Impugnante.

d) Tendo em vista as incertezas e riscos inerentes à atividade de exploração e produção de petróleo, aliados ao fato de se tratar de atividade de capital intensivo - ou seja, os investimentos em bens de capital são de magnitude incomparável, a alternativa disponível à Impugnante foi o aluguel e o afretamento dos equipamentos e não a sua aquisição. A Impugnante seguiu modelo que é praxe de mercado, existindo até mesmo regime próprio no sistema brasileiro para contemplar o ingresso, no país, de equipamento de exploração e produção de petróleo em regime de admissão temporária. Isto ocorreu no ano de 2009 e 2010, em início das atividades do Campo de Frade.

e) Após analisar diversas opções, o afretamento/aluguel dos equipamentos se mostrou mais viável se fosse celebrado (com) a Frade B.V., a qual iria adquiri-los e afretá-los/alugá-los para a Impugnante, mediante contraprestação que remunerasse os riscos incorridos nessa operação de aluguel e afretamento.

f) Em razão da existência das regras de preços de transferência, a Impugnante analisou os métodos oferecidos pela legislação brasileira e enfrentou sérias dificuldades, uma vez que estes não foram concebidos para atender operações de afretamento e aluguel, como a enfrentada no caso concreto..

g) Diante das informações que dispunha, a Impugnante optou pela aplicação do método PRL 60 (preço parâmetro) em relação aos afretamentos e aluguéis e afretamentos pagos à Frade B.V.

h) Nesse caso, a comparação entre o preço praticado (i.e. os afretamentos/aluguéis pagos à Frade B.V.) e o preço parâmetro segundo o método PRL 60 não resultou em necessidade de ajustes de preços de transferência. Ou seja, a totalidade dos afretamentos/aluguéis pagos à Frade B.V. se mostraram dedutíveis no ano-base 2010.

i) Não obstante tenha seguido os preceitos da legislação em vigor, a Impugnante foi notificada em 20 de maio de 2014 da lavratura do Auto de Infração vinculado ao processo administrativo nº 12448.723574/2014-93, visando à cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), além da exigência de multa isolada, referentes ao ano calendário de 2010.

j) A acusação fiscal consiste em suposta irregularidade quanto à obediência das regras de preço de transferência na importação de óleo, durante o ano-calendário de 2010.

k) Destaque-se que a Fiscalização não notificou a Impugnante a apresentar esclarecimentos relativos aos itens acima, tampouco intimou a Impugnante a apresentar novos cálculos antes de desconsiderar os critérios e método adotados pela Impugnante.

l) Ao contrário, a Fiscalização simplesmente procedeu ao recálculo dos valores com base na sistemática da Instrução Normativa nº 243/02 ("IN 243/02"), o qual gerou um vultoso ajuste de R\$ 144.454.387,06. Ou seja, para a Fiscalização, mais de 50% do principal custo incorrido pela Impugnante era indedutível.

m) Se a fiscalização entendeu por bem autuar a Impugnante é porque supôs ter esta, incorrido em alguma ilegalidade na apuração do seu preço parâmetro. Esta ilegalidade (contrariedade à lei, por definição), contudo, deveria ter sido demonstrada. Acresce ainda que estas também padecem de nulidade em razão da incorreta capitulação legal consubstanciada no item 0001 do Auto de Infração, eis que a realidade dos fatos não se subsume à hipótese legal apresentada pela fiscalização.

n) O Termo de Verificação Fiscal ("TVF") simplesmente (i) descreve a data da entrega de documentos, (ii) alega que a Impugnante não utilizou o método contido na "IN SRF 234/2002" e (iii) quantifica o ajuste e o tributo complementar a ser recolhido.

Vejamos os poucos parágrafos que poderiam justificar o vultoso ajuste de R\$ 144.454.387,06, calculado pela Fiscalização:

*"Em 02/08/2013 o contribuinte apresentou os esclarecimentos solicitados, afirmando ter utilizado o método PRL 60 para o cálculo do preço de transferência. De acordo com os cálculos do contribuinte, os custos de importação do seu produto óleo (RS 283.631.824,04) seriam plenamente dedutíveis já que o preço-parâmetro" do método PRL 60 justificaria um custo até RS 851.913.873,51. No entanto, o contribuinte não utilizou o método na forma da IN SRF 234/2002, que estipula a correta interpretação da Lei nº 9.430/1996. Ao realizar-se os cálculos seguindo as determinações da In 243 conclui-se que o valor utilizado como custo de importação é superior ao valor considerável dedutível (RS 139.177.436,38), conforme demonstrativo a seguir."*

o) O trecho acima, que seria o único que poderia explicar a infração supostamente cometida pela Impugnante, mostra a fragilidade da exigência fiscal. Isso porque sequer entendeu a atividade da Impugnante - a exploração e produção do Campo Frade - afirmando que a Impugnante importa óleo ao invés de pagar afretamentos/aluguéis a empresa vinculada.

p) Questiona-se, em que momento houve a descrição do fato ilícito, i.e, do comportamento que contrariou algum comando legal e qual seria tal violação.

q) O Auto de Infração invoca como capitulação a **IN SRF 234/2002**, a qual se encontra revogada e tratava da "tabela de designação e de codificação fiscal simplificada e estabelece procedimentos especiais para a formalização do Auto de Infração relativo à aplicação da pena de perdimento de mercadoria, nas situações que especifica".

r) Ainda que se supere esse grave equívoco e entenda-se que houve um erro de digitação, uma vez que a Instrução Normativa que trata de preços de transferência é a IN 243, não há qualquer menção ao suposto dispositivo violado, o que demonstra a precariedade da motivação, dado que o referido ato da Receita Federal contém 45 artigos, com parágrafos e incisos. Ou seja, o ato de lançamento não respeita os requisitos básicos de forma e de motivação para sua subsistência.

s) A legislação propriamente dita, invocado pelo Auto de Infração é a seguinte:

...

t) Da análise do trecho acima, nota-se que o Auto de Infração alega ter encontrado despesas não comprovadas na apuração do lucro real da Impugnante. Ora, em momento algum a Impugnante deixou de comprovar que pagou o montante de R\$ 283.631.824,04 para à Frade B.V. a título de afretamento de embarcação FPSO e alugueis de equipamentos de Sub Sea.

u) Ora, se a matéria da presente autuação é o controle de preços de transferência, a referida capitulação está completamente equivocada.

v) Assim, resta demonstrada a insubsistência do Auto de Infração. Isso porque não se demonstrou a infração cometida pela Impugnante, o que toma o Auto de Infração nulo por falta de motivação. Além disso, apresentou capitulação legal completamente equivocada, o que compromete a liquidez de um auto de infração que pretende cobrar da Impugnante o valor de R\$ 87.627.351,40 a título de IRPJ e CSLL. O dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem os autos de infração) é tema incontroverso, dada a clareza da Lei 9.784/99 (lei do processo administrativo federal), art. 2º, e do art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72 a esse respeito.

#### **Nulidade do Auto de Infração por infração ao artigo 20-A da Lei 9430**

x) De acordo com o previsto no artigo 20-A, da Lei 9430, de dezembro de 1996 (inovação trazida no artigo 51 da Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012 - "Lei 12.715"). cabe ao fiscal solicitar ao contribuinte a formulação de novo cálculo em casos de desqualificação do método ou de seus próprios critérios de cálculo. *Verbis*:

*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, (grifos nossos).*

*§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.*

y) Igual texto também pode ser inferido do artigo 40, da Instrução Normativa 1.312, de 28 de dezembro de 2012 ("IN 1312"). Vejamos:

*Art. 40. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos Capítulos II e III 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. (...)*

*§ 3o A apresentação de novo cálculo de acordo com outro método, conforme o caput, não afasta a aplicação de multa de ofício sobre eventual diferença de imposto de renda ou de CSLL apurados.*

*§ 4o A opção de que trata o caput será efetuada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário das operações sujeitas ao controle de preços de transferência.*

z) A Impugnante não foi intimada para apresentar novos cálculos no prazo de 30 dias.

aa) Conforme se depreende da análise do TVF, este documento (i) enunciou o procedimento de coleta de documentos e dados, (ii) apresentou os critérios utilizados em seus cálculos e (iii) quantificou o ajuste complementar com base no que foi recalculado.

bb) Cumpre salientar que a fiscalização foi concluída somente em maio de 2013, quando a nova redação da Lei 9430, com alterações promovidas pela Lei 12.715, inclusive o artigo 20-A, já eram plenamente aplicáveis uma vez que seu teor é puramente procedimental, aplicando-se às fiscalizações em curso após a sua publicação tendo em vista o disposto no § 1º do artigo 144 do CTN.

cc) Nesse contexto, resta demonstrado que o D. Agente Fiscal deveria ter intimado a Impugnante a demonstrar, no prazo de 30 dias, novos cálculos, ao invés de simplesmente lavrar um auto de infração que exige RS 144.454.387,66 a título de ajustes de preços de transferência.

dd) Ressalte-se, nesse contexto, que o direito à opção pelo método mais benéfico, apesar de ser um direito claramente garantido ao contribuinte pela pelo § 4o do artigo 18 da Lei 9430, reveste-se da própria condição de materialização do princípio básico de preços de transferência, que é garantir que a comparação se dê por um parâmetro efetivamente de mercado.

ee) Tal relevância se acentua ainda mais no presente caso, em que, dada a peculiaridade da indústria envolvida e do bem em questão - trata-se de aluguel/afretamento de equipamentos, não de mera importação de matéria prima, para a qual o método PRL foi moldado - a inadequação do método PRL tal como imposto pelo Auto Infração se ainda percebe com maior clareza.

#### **A CORRETA APURAÇÃO DO PRL 60% DE ACORDO COM A FÓRMULA PREVISTA NA LEI 9.430 - ILEGALIDADE DA IN 243**

ff) Consoante mencionado anteriormente, o Auto de Infração decorre da suposta irregularidade que envolve a seguinte questão: enquanto a Impugnante utilizou a sistemática da Lei 9430 para o cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL 60, a D. Fiscalização adotou a sistemática da IN 243 para determinar o preço parâmetro segundo o mesmo método PRL 60.

gg) A sistemática de cálculo pelo método PRL 60 prevista pela IN 243 é ilegal. Tal ilegalidade já foi reconhecida pelo CARF e pela própria Receita Federal do Brasil.

Além disso, será demonstrado que o cálculo do PRL 60 segundo a IN 243 gera uma série de problemas e discrepâncias de impossível solução no presente caso.

hh) Na hipótese do PRL 60, o legislador estabeleceu que a margem de 60% deveria ser calculada sobre o preço da revenda, "deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País"

ii) A diferença da forma de apuração do PRL 60 prevista na Lei 9430 e a forma de apuração do PRL 60 prevista na IN 243 está fincada essencialmente na margem de cálculo a ser deduzida do preço líquido de revenda. Explica-se.

jj) Enquanto a Lei 9430 prevê que a margem de 60% incide sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado do país, a IN 243 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre "*parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados*".:

kk) Essa diferença é melhor compreendida através do seguinte exemplo numérico. Imaginemos que a Impugnante importe a matéria-prima X de uma pessoa vinculada, agregue outras matérias-primas compradas no mercado local e venda o produto final Y. Os preços de ambas as parcelas são de R\$ 50,00 cada, de modo a totalizar um custo de produção de R\$ 100,00. Suponhamos, ainda, que esse produto acabado seja vendido por um valor líquido (livre de tributos, descontos incondicionais e comissões) de R\$ 150,00.

ll) .O cálculo do preço parâmetro segundo a sistemática do art. 18 da Lei 9430 seria:

...

nn) Da comparação entre os dois valores obtidos, extrai-se que a sistemática da Lei 9430 e da IN 243 são completamente diferentes pois, com os mesmos fatores, chega-se a resultados completamente diferentes para o preço parâmetro, quais sejam R\$ 90,00 e R\$ 30,00.

oo) Outro aspecto que demonstra a inviabilidade da IN 243 para o cálculo do método PRL 60% é o preço líquido de venda mínimo que o contribuinte deve observar na venda do produto acabado para evitar ajustes de preços de transferência, caso se adote a sistemática do PRL 60% prevista na IN 243. Vejamos um exemplo utilizando as mesmas premissas do item anterior:

...

pp) No quadro acima, verifica-se que caso o contribuinte queira evitar ajustes de preços de transferência, deverá vender o produto acabado por um preço de venda líquido (livre de tributos) de R\$ 250,00:

qq) Da análise desses dados, chega-se a uma conclusão alarmante: para um produto cujo custo total é de R\$ 100,00, o contribuinte deverá vendê-lo por R\$ 250,00, ou seja, 150%) de margem de lucro sobre o custo total do produto. Isso, obviamente, é inaceitável.

rr) E mais: caso utilizemos o exemplo anterior, em que o bem era vendido por R\$ 150,00, a empresa deveria aplicar um ajuste de 67% para chegar ao valor de venda de R\$ 250,00.

ss) Devemos questionar: será que todos os contribuintes que estão sujeitos ao controle de preços de transferência e que produzem no Brasil tem a possibilidade de atingir uma meta de lucratividade tão elevada, de 150%? Seria esse o objetivo do

legislador que editou a Lei 9430? Ou teria a IN 243 se desviado do espírito da Lei 9430?

tt) Não obstante a legislação não contenha um método que se molde às operações de aluguel e afretamento, na hipótese em questão, ou seja, quando estes bens são utilizados para fins operacionais, e não para subafretamento ou sublocação, a Impugnante concluiu que o método PRL 60, segundo a sistemática da Lei 9430, poderia ser utilizado, a despeito de tal método claramente contemplar a realidade de uma indústria que importa insumos e revende produtos acabados no Brasil.

uu) Retomando as diferenças entre ambas as sistemáticas, a Lei 9430 em nenhum momento trata da participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço líquido de venda como fator para apuração da margem de lucro de 60%, como faz a IN 243.

vv) Não bastasse isso, a IN 243 desconsidera solenemente algumas variáveis constantes da fórmula legal, notadamente a consideração do valor agregado no Brasil na base de cálculo da margem de lucro ww) Em comparação ao texto da IN 32, que repete o conteúdo da Lei 9430, é visível que a IN 243 criou uma obrigação nova, não prevista em lei; além disso, impediu expressamente o cômputo do "valor agregado no País" como redutor interno da base de cálculo da margem de 60%.

xx) Instruções Normativas,, "*são ordens escritas e gerais a respeito do modo e forma de execução de determinado serviço público, expedidas pelo superior hierárquico com o escopo de orientar os subalternos no desempenho das atribuições que lhe estão afetas e assegurar a unidade de ação no organismo administrativo*"

yy) Trata-se, de norma interna da Administração, que não possui força de lei, não tendo condão de criar direitos ou restrições aos contribuintes, ou de alterar aquelas dispostas em lei em face do inciso II do artigo 5º da CF.

zz) Em matéria tributária, o princípio da legalidade toma-se ainda mais rígido pelo que dispõe o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tal princípio é albergado, ainda, no artigo 97 do CTN.

aaa) A IN 243 trouxe alterações que representam inovações ante a Lei 9430, excedendo os limites definidos por esta **violando frontalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.**

### **A INADEQUAÇÃO DOS MÉTODOS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA ÀS OPERAÇÕES ABRANGIDAS PELO AUTO DE INFRAÇÃO**

bbb) em águas marítimas a exploração é feita por meio das denominadas plataformas, que podem ser de alguns tipos diferentes, tais como :Plataforma fixa: feita de estruturas modulares de aço e instalada com estacas cravadas no fundo do mar; e Plataforma FPSO (sigla do inglês "Floating, Production, Storage and Offloading"), que são navios que têm a capacidade de separar, armazenar e prover a transferência de petróleo e gás natural.

ccc) **A plataforma utilizada pela Impugnante, e cujo afretamento é objeto do auto de infração, é uma FPSO, uma Unidade Flutuante de Produção, Armazenamento e Descarga.**

ddd) a empresa afretadora e locadora do FPSO e do sub-sea equipment, empresa do grupo Chevron, empreendeu elevados recursos financeiros para a aquisição dos referidos equipamentos, buscando tais recursos dentro do próprio Grupo Chevron.

eee) verifica-se que a atividade de exploração de petróleo é, dos pontos de vista técnico, de processo e econômico, bastante peculiar, o que a distingue das demais áreas de atividade empresarial, em especial da industrial.

fff) Dito isto, analisemos as regras de preço de transferência, transcrevendo, para tanto, o art. 18 da Lei 9430, na redação vigente à época dos fatos geradores abrangidos pela autuação fiscal:

...

ggg) Especialmente no que diz respeito à indústria, a norma contempla a sua acepção mais comum, cuja atividade consiste na aquisição de matérias primas, no seu processamento, e na revenda de um produto acabado, obtido partir do processamento dessa matéria-prima.

hhh) Veja-se, nesse sentido, o conceito de industrialização trazido pela legislação federal, mais especificamente pelo Regulamento do IPI:

...

iii) A Impugnante não adquire matéria-prima, não a processa para a obtenção de um produto final; de fato, a Impugnante não fabrica o petróleo; todos os seus esforços são concentrados visando à extração do petróleo que já existe no subsolo marítimo, daí ter entendido que nenhum dos métodos descritos pela norma lhe seria aplicável.

jjj) À primeira vista não seria aplicável o PRL porque não se há que se falar em "preço de revenda" que é o conceito adotado pela lei; de fato, a Impugnante não revende o afretamento e o aluguel dos seus equipamentos.

Kkk) Também não seria aplicável o PRL pela dicção de "bens aplicados à produção" pois, como visto, o petróleo não é fabricado, mas sim extraído pela Impugnante.

lll) O método CPL, por sua vez, também coloca dificuldades em sua aplicação, na medida em que suas regras e sistemática são igualmente voltadas à importação de mercadorias fabricadas no exterior, e o que a Impugnante faz é afretar e alugar equipamentos que sequer são fabricados por seu proprietário.

mmm) Finalmente, a aplicação do PIC foge ao alcance da Impugnante, na medida em que no Brasil não há uma base de dados publica de operações comparáveis e a Impugnante não teria acesso à documentação/preço que lhe pudesse servir de parâmetro.

nnn) Do ponto de vista estritamente técnico-legal, portanto, entende-se que os métodos de preço de transferência descritos pela lei não podem ser aplicados no caso concreto.

ooo) A par de ver-se impossibilitada de aplicar os métodos, a Impugnante viu-se também obrigada a declarar a adoção de algum método na DIPJ.

ppp) E, considerando que o único método que envolve apenas a adoção de dados nacionais disponíveis e próprios da Impugnante, aos quais a Impugnante tem livre acesso, é o PRL, não lhe restou outra alternativa que não fosse a declaração do PRL.

qqq) Conforme já esclarecido, o Grupo Chevron arcou com a realização de tais investimentos, adquirindo, no exterior, com recursos próprios, os equipamentos afretados e alugados à Impugnante, e cujos custos são objeto do auto de infração ora impugnado.

rrr) equiparar a margem de lucro que se auferir na importação ou aquisição interna de matérias-primas para a indústria tradicional, à margem de lucro que se pode auferir no caso em comento é absolutamente descabido e a aplicação do princípio da isonomia às avessas.

sss) Como dito, não se pode comparar o custo que se tem na importação de uma matéria prima de investimento baixo, risco baixo e retorno rápido, com o custo que se tem no pagamento de um afretamento ou aluguel que carregam os ônus de alto risco, alto custo de investimento e de oportunidade, e longuíssimo prazo de recuperação.

ttt) A fixação de margens deve evidentemente ser feita conforme a alocação de riscos e custos arcados por cada empresa integrante da cadeia comercial, no caso exportador e importador, e evidentemente a aplicação de uma mesma margem para a importação de matérias-primas da indústria em geral e para os afretamentos e alugueis em comento não observa esse princípio.

uuu) Ou seja, a aplicação do PRL tal como feita pela peça impositiva, exigiria a mesma margem de 150% em relação a um custo de aquisição de um fornecedor de simples matéria-prima e em relação ao custo do afretamento e aluguel veiculados no presente processo, cujo proprietário dos equipamentos arcou com os principais custos e riscos atrelados à atividade.

vvv) Analisando-se a norma, seja sob a interpretação literal, seja sob a interpretação finalística, o PRL não é moldado para a atividade da Impugnante, especialmente na sistemática ilegal imposta pela Instrução Normativa e exigida pelo auto de infração ora impugnado.

#### **Do reconhecimento da ilegalidade da IN 243 pelo Congresso Nacional e pela Receita Federal do Brasil**

www) De acordo com a Receita Federal do Brasil, a nova fórmula de cálculo prevista pela IN 243 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002 (art. 45 da IN 243 ). Ora, se a Receita Federal do Brasil entendesse que a fórmula prevista pela IN 243 apenas reproduziria os termos da Lei 9430, certamente teria declarado seu caráter interpretativo e aplicado a IN 243 para fatos pretéritos, o que não ocorreu.

xxx) Em 03.04.2012, foi editada a MP 563, posteriormente, convertida na Lei 12.715, de 2012, cujo art. 48 introduz mudanças ao art. 18 da Lei 9430/96 e nota-se que a margem aplicável à produção local, que antes era de 60%, foi substituída por uma margem de 20% (regra geral), com exceções para alguns setores, que possuem margens de 30% e 40%. A referida alteração de margens coincidiu com a introdução, em nível legal, da sistemática de cálculo antes prevista somente na IN 243.

yyy) A alteração legal evidencia a incompatibilidade da margem de 60% sobre o valor de revenda (ou de 150% de retomo sobre os custos) com a forma de cálculo contida IN 243, ou seja, a incompatibilidade da própria IN com a Lei 9430.

zzz) Aliás, a queda nos últimos anos do nível de investimentos na indústria no Brasil (que continua despencando e preocupando o Poder Público) bem como o aumento na importação de produtos acabados (com o aumento do déficit na balança comercial que também vem crescendo) reflete a reação do setor produtivo a esta interpretação absurda e abusiva da IN 243, sobre a lei 9430/96. A importação do produto acabado para revenda no Brasil é o único movimento que faz sentido economicamente (margem de 20%, no PRL 20).

aaaa) Essa não foi a primeira oportunidade em que se tentou criar fundamento de validade para a IN 243. Em dezembro de 2009, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 478 ("MP 478"), por meio da qual tentou sanar a carência de base legal da IN 243 introduzindo o seu texto na Lei 9430/96. Entretanto, a referida MP 478 acabou por não ser convertida em lei.

bbbb) A exposição de motivos da MP 478 toma clara a ausência de base legal da IN 243 e, portanto, dos procedimentos de lançamento que nela têm amparo. Vejamos o item 20 da Exposição de Motivos da referida MP 478:

*"A atual legislação, em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa" (trecho do item 20) (Grifos nossos)*

*"Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência" (trecho do item 20.1) (Grifos nossos)*

*"Nesse sentido, o art. 9º altera o art. 18 da Lei nº 9.430 de 1996, de forma a instituir, em dispositivo com força de Lei" (trecho do item 20.3) (Grifos nossos)*

cccc) Ao contrário da MP 478, a MP 563 foi convertida na Lei 12.715, porém, os seus dispositivos que tratam das regras de preços de transferência entraram em vigor somente a partir de 1º de janeiro de 2013. O estabelecimento dessa *vacatio legis* pelo legislador ordinário deixa claro que as alterações promovidas na Lei 9430/96 são inovações em nosso sistema jurídico, não se podendo alegar que a IN SRF nº 243/2002 traz apenas uma forma de interpretação da Lei 9430/96 passível de ser invocada antes mesmo das alterações promovidas pela Lei 12.715.

dddd) Em suma, até a edição da MP 563, a IN 243 não possuía base legal e que suas disposições eram completamente distintas da redação do art. 18 da Lei 9430.

#### **Precedentes sobre a incompatibilidade entre Lei 9430/96 e IN SRF nº 243/2002**

eeee) A incompatibilidade entre a IN SRF nº 243/2002 e a Lei 9430/96 já vem sendo discutida também na esfera judicial. (Transcreve ementa de decisão do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região e de decisões administrativas proferidas nos acórdãos: 2ª Turma da 3ª Câmara (Acórdão 1302-00.915), da 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão 1202-000.835), da 1ª Turma da 1ª Câmara

da 1ª Seção (Acórdão 1101000.864) e 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão 1301001.262).

**Os argumentos da Fazenda Nacional - o PRL 60 segundo a SRF nº 243/2002 é uma presunção absoluta de lucratividade aplicável a todos os contribuintes?**

ffff) Em casos análogos ao presente, a Procuradoria da Fazenda Nacional tem sustentado que a forma de apuração do preço parâmetro estipulado pela IN 243 estaria de acordo com uma das interpretações possíveis da Lei 9430. Assim, não haveria ilegalidade em seu teor, pois apenas a IN 243 explicita a racionalidade inserta no texto legal. Para chegar a essa conclusão, percorre, em síntese, o seguinte trajeto argumentativo:

as regras sobre controle dos preços de transferência possuem como finalidade o combate à elisão fiscal internacional, impedindo a alocação artificial dos lucros entre as partes ligadas, protegendo a base de arrecadação tributária nacional;

para dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior, a Lei 9430/96 estabeleceu margens fixas de lucro bruto nas vendas;

a fórmula normalmente utilizada pelos contribuintes para calcular o preço parâmetro "PLV - ML 60% $\times$ (TLV - VAV) é distorcida, pois faz com que a margem de lucro (e, conseqüentemente, o preço parâmetro), seja influenciada pela flutuação do valor agregado, impossibilitando o devido controle dos preços de transferência, fundamentado na pré-definição de margens de lucro bruto mínimas;

como a fórmula aplicada pelo contribuinte possui distorções, a metodologia estabelecida pela IN 243 melhor se alinha ao espírito da lei, pois: (i) impede que a margem de lucro de 60%, a ser abatida do preço de venda, sofra oscilações em função do valor agregado no País; (ii) é menos complacente no tocante aos ajustes a serem efetivados, implicando maior recolhimento de IR e CSLL, de modo a evitar a evasão fiscal;

mesmo uma leitura literal do artigo 18 da Lei 9430 revela que a fórmula a ser adotada poderia ser outra, diferente da utilizada pelo contribuinte. Isso porque, ao observar a expressão "sessenta por cento, calculada sobre o preço de venda, após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País" é possível interpretar que a obtenção do preço parâmetro será obtido a partir da "média aritmética dos preços de venda 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";

assim, utilizando-se de interpretação que prestigia o "correto emprego" da contração da preposição "de" mais o artigo definido "o", a fórmula para o cálculo do preço parâmetro poderia ser a seguinte: "PLV - ML 60% $\times$ (PLV) - VA". Essa fórmula representaria, inclusive, no mais dos casos, um ajuste ainda maior do que aquele proporcionado pela IN 243 sendo esta, na realidade, benéfica ao contribuinte.

gggg) Embora possa parecer sedutora em uma análise apressada, a linha de argumentação em tela não resiste a um exame mais cuidadoso, principalmente quando se dá o devido prestígio ao princípio da legalidade.

hhhh) Antes de mais nada, cabe notar com a devida atenção que a própria linha argumentativa da Receita Federal reconhece sem nenhum pudor que a fórmula adotada pela IN 243 não replica uma das interpretações possíveis da lei. porque, em seu entendimento, haveria duas interpretações possíveis:

Uma que considera o valor agregado no País como redutor interno à base de cálculo da margem (interpretação dos contribuintes, que resulta num ajuste a menor, quando houver muito valor agregado no País);

Outra que, ao fazer uma leitura possível da função sintática da expressão "do", considera o valor agregado no País como redutor externo à base de cálculo da margem (segunda possibilidade interpretativa, aventada pelo Fisco, cujo ajuste, no mais das vezes, será maior, pois a margem não sofre influência relativa ao valor agregado no País).

iiii) A fórmula da IN 243, nessa linha de argumentação, embora não reproduza nenhuma das possibilidades, seria "mais razoável" e alinhada à "finalidade das regras de preços de transferência". Seria, inclusive, mais favorável ao contribuinte do que a segunda vertente interpretativa, por representar ajuste relativamente menor.

jjjj) Temos que ter claro que o art. 18 da Lei 9430 não é uma regra programática, uma simples pauta valorativa, que aguarda, para sua aplicação, que a administração pública, por ato infralegal, especifique a melhor forma de concretizar seu espírito. Cuida de norma de comportamento de eficácia plena e aplicabilidade imediata, cujo requinte de precisão do legislador foi muito além do que ocorre com a maioria das regras tributárias postas por lei, uma vez que este chegou à minúcia de prescrever, no corpo do próprio texto legal, uma fórmula.

kkkk) Que há finalidades a serem perseguidas com as regras de preços de transferência não se duvida. Da mesma forma, não se refuta que há efeitos econômicos variados em função do modo em que se formata a regra. Todavia, o sopesamento dessas finalidades e efeitos foi feito pelo legislador em momento pré-legislativo que presidiu à feitura da regra.

llll) Uma vez sopesados esses valores e objetivos pelo legislador e estabelecida uma precisa fórmula para alcançá-los, só cabe ao administrador respeitá-la. Não é sua função corrigir a sistemática traçada por lei, por meio de uma conjectura acerca da melhor forma de se perseguirem os supostos objetivos do legislador.

mmmm) Juridicamente falando, não há melhor fórmula para o cálculo do PRL 60, não há fórmula que melhor atenda, em seus efeitos econômicos, os propósitos de controle ou de incentivo à indústria nacional. **Há a fórmula prevista em lei.**

nnnn) Ademais, é falso dizer que margens fixas atendem melhor ao propósito da lei. Isso por que, segundo o princípio "*arm's length*" o valor da operação entre partes ligadas deve corresponder, na maior medida possível, ao valor que seria alcançado entre partes independentes, em condições de livre mercado; da mesma forma, a fórmula de aferição destes patamares deve ser permeável, na maior medida possível, às reais condições de mercado. O estabelecimento de presunção absoluta quanto à margem de lucro praticada por dado seguimento empresarial dissocia-se das reais condições de mercado, ofendendo, em última análise, ao princípio da capacidade contributiva.

oooo) Por isso que o valor agregado no País foi incluído, pelo legislador, como elemento interno à base de cálculo da margem efetiva, calibrando-a de acordo com a realidade fática da operação sujeita a controle. Assim, transforma-se a presunção absoluta em presunção relativa (admite comprovação em sentido contrário), alinhando-se as regras de preços de transferência ao primado constitucional da capacidade contributiva.

#### **Problemas no cálculo do PRL 60 segundo a IN SRF nº 243/2002**

pppp) Como se não bastasse a flagrante ilegalidade da IN 243, o cálculo do PRL 60 segundo a sistemática prevista pela IN 243 gera uma série de problemas e erros lógicos, o que já seria igualmente suficiente, para afastar a aplicação.

**Ponto 1 - IN 243 exige margem de lucro 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência**qqqq) A sistemática do método PRL 60% segundo a IN 243 exige que itens não sujeitos ao controle de preços de transferência, tais como itens comprados no mercado local ou adquiridos de partes independentes no exterior tenham uma lucratividade de 150% sobre os custos.

rrrr) Imaginemos a mesma situação do Ponto 2 acima, em que um produto importado "X" de parte relacionada pelo valor de mercado de R\$ 10,00 é utilizado num produto acabado "Y", cujo custo total é RS 100,00. Nesse caso, o valor agregado ao produto X, composto de mercadorias adquiridas no mercado local seria de R\$ 90,00. Nesse exemplo, o produto acabado Y deve ser vendido a R\$ 250,00, como única alternativa a não ensejar ajuste de preço de transferência.

ssss) Demonstra-se o preço parâmetro segundo o método PRL 60 calculado de acordo com a IN 243:

...

tttt) Da análise da planilha acima, nota-se que a IN 243 exige uma margem de 150% sobre o custo total do produto, sob pena de ajuste. O mais gritante é que, para não haver ajustes, é necessário que o produto Y, cujo custo total é RS 100,00, seja vendido por R\$ 250,00, ou seja, a mesma margem absurda de 150% é requerida também em relação aos itens não sujeitos ao controle de preços de transferência (itens nacionais e importados de terceiros).

uuuu) O referido vício decorre da utilização do percentual de participação do bem no custo total do produto vendido, nos termos do inciso II do § 1º do artigo 12 da IN 243, o qual serve para determinar o preço de venda proporcional dos produtos.

vvvv) Tal efeito pode ser explicado pela aplicação da ficção refletida na sistemática da IN 243 para os itens nacionais utilizados no produto acabado Y, partindo da premissa que o preço de venda do referido produto é de R\$ 250,00 conforme se demonstra:

...

wwww) Da análise da tabela acima, nota-se que a sistemática na IN 243, que proporcionaliza o preço de venda, determina que o preço de venda proporcional do conteúdo nacional seria de RS 225,00 (R\$ 250,00 x 90%). Caso comparemos o preço de venda proporcional (i.e. R\$ 225,00) com custo desses itens (RS 90,00), chegaremos a uma margem de lucro embutida de R\$ 135,00, ou seja, uma margem de 150% sobre o custo do item.

xxxx) 1º Conclusão: o cálculo do PRL 60 proposto pela IN 243 acaba por exigir uma lucratividade de 150% sobre itens nacionais e importados de terceiros.

yyyy)- Ponto 2 - *Para a sistemática da IN 243, é economicamente mais racional importar produto acabado do que produzir no Brasil*

zzzz) O cálculo do PRL 60 segundo a IN 243 traz um efeito devastador à economia brasileira, a despeito dos constantes esforços para geração de empregos e investimento produtivo na indústria nacional porque, estando sujeitas às regras de preços de transferência, as empresas brasileiras que importam produtos sujeitos ao controle de preços de transferência (e.g., importações de fornecedores localizados em paraísos fiscais e fornecedores exclusivos) e subsidiárias de multinacionais que possuem fábrica no Brasil certamente irão reanalisar se é viável produzir no Brasil.

Aaaaa) . No quadro anterior, demonstrou-se que é necessária uma margem de 150% sobre os custos (nacionais e estrangeiros) para evitar ajustes de preços de transferência segundo o método PRL 60% calculado com base na IN 243, a saber:

...

Bbbbb) Caso o produto seja importado sob a forma acabada, o método PRL deveria ser aplicado com a margem de 20%. Admitindo que esse produto acabado seja importado pelo mesmo custo de R\$ 100,00, temos que o preço de venda para evitar ajustes seria de R\$ 125,00, conforme demonstrado abaixo:

...

ccccc) Da análise das simulações acima, nota-se que deixar de produzir no Brasil seria uma atitude totalmente justificada sob uma perspectiva comercial e econômica, já que a produção local exige uma margem de lucro três vezes maior que a exigida para quem importa produtos acabados.

Ddddd) E nem se alegue que esse contribuinte teria outros métodos para aplicar no Brasil, já que é consenso entre contribuintes e autoridades fiscais que: (i) não há banco de dados que permita a aplicação extensiva do método PIC; (ii) o método CPL requer documentação extremamente onerosa para os contribuintes.

Eeeee) Assim, resta claro que o reconhecimento do método PRL 60, segundo ditames da IN 243, a despeito da patente ilegalidade anteriormente demonstrada, **trará desastrosos efeitos à economia brasileira**. Isso porque, conforme demonstrado acima, produzir no Brasil significa perder competitividade em relação aos concorrentes que possuem um simples escritório que revende produtos acabados

Fffff) Assim, resta claro que o reconhecimento do método PRL 60, segundo ditames da IN 243, a despeito da patente ilegalidade anteriormente demonstrada, **trará desastrosos efeitos à economia brasileira**. Isso porque, conforme demonstrado acima, produzir no Brasil significa perder competitividade em relação aos concorrentes que possuem um simples escritório que revende produtos acabados

Ggggg) 2ª Conclusão: o cálculo do PRL 60 proposto pela IN 243 prejudica a indústria nacional e incentiva a produção em outros países. Assim, resta claro que o reconhecimento do método PRL 60, segundo ditames da IN 243, a despeito da patente ilegalidade anteriormente demonstrada, **trará desastrosos efeitos à economia brasileira**. Isso porque, conforme demonstrado acima, produzir no Brasil significa perder competitividade em relação aos concorrentes que possuem um simples escritório que revende produtos acabados.

Hhhhh) A sistemática do método PRL 60% segundo a IN 243 apresenta um sério erro lógico, qual seja, a utilização do percentual de participação do bem no custo total do produto vendido, nos termos do inciso II do § 1º do artigo 12 da IN 243, que serve para determinar o preço de venda proporcional dos produtos.

iiiiii) O referido vício decorre de um erro lógico simples, qual seja, **testar o custo a partir do custo**. Segundo os ensinamentos mais básicos da lógica, não é possível testar algo a partir do item que se deseja testar. Isso porque, caso a parcela que se pretende testar esteja viciada, sem dúvida alguma, o resultado estará viciado.

Jjjjjj) Comprova o referido vício o chamado efeito circular do cálculo, o qual pode ser provado através do recálculo do preço parâmetro a partir do resultado que se obteve.

Kkkkk) Este efeito vem sendo reconhecido em decisões do CARF, e vem sendo identificado como elemento comprometedor da consistência lógica, econômica e jurídica da sistemática da TN 243, como por exemplo no Acórdão 1302-00.915, da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção.

Lllll) 3º Conclusão: O cálculo do PRL 60 proposto pela IN 243 possui erro lógico que resulta em cálculo circular que incentiva a manipulação de preços.

#### **Legalidade da conduta do contribuinte**

mmmmm) Ainda que se parta da premissa de que a IN 243 não contraria o texto da Lei 9430 - o que só se admite *ad argumentandum* - não há como se extrair dessa premissa a conclusão de que seria ilegal a conduta do contribuinte, ao adotar método de apuração cuja fonte direta é a lei, pois o próprio fiscal não logrou fazê-lo, já que, em nenhum momento afirmou ser ilegal a conduta do contribuinte, como destacado preliminarmente.

Nnnnn) Ou seja, não há como se sustentar a validade da autuação, que deixou de demonstrar em que ponto a conduta do contribuinte afrontou a lei.

- *Fonte do método PRL 60: eficácia plena da Lei 9430 e o papel das Instruções Normativas*

ooooo) Chama-se "eficácia técnica" a aptidão de uma determinada norma em produzir efeitos imediatos, regulando a conduta dos seus destinatários em termos definitivos. Esta eficácia técnica admite alguns graus, conforme a regra necessite ou não de outros enlaces normativos, de maior concretude, para produzir efeitos.

Ppppp) No caso do art. 18, II, item 1, da Lei 9430 (redação dada pela Lei 9959), é inequívoco que estamos diante de *norma de eficácia plena, que*, como bem descrito por Tercio Sampaio Ferraz apoiado nas lições de José Afonso da Silva, é aquela que ocorre "*Quando a concretização da função eficácia é imediata, sem necessidade de outra norma, não podendo ser restringida*" (" **FERRAZ Jr. Tercio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. V edição. São Paulo: Atlas, 1994. PP. 200-201**)

Qqqqq) Isso porque, como deixa evidenciado o autor, a eficácia limitada é um traço típico das normas programáticas, quando o legislador (normalmente o constitucional) apenas estabelece pautas valorativas a serem seguidas, no plano das políticas públicas. A eficácia contida, por sua vez, pode até ocorrer em normas de comportamento, mas, nesses casos, ela terá que estabelecer expressamente que uma norma de hierarquia inferior está habilitada a restringir os seus contornos.

Rrrrr) No caso da regra de PRL 60 observa-se que, em nenhum momento, o legislador remete a uma integração posterior para que a norma possa ser plenamente aplicada; também não estabelece nenhuma autorização para que uma regulamentação venha a restringir os seus contornos pré-estabelecidos.

Sssss) Portanto, tratando-se de norma plenamente eficaz, sempre foi juridicamente possível a aplicação direta da lei, independentemente de qualquer integração que viesse a ser feita por Instrução Normativa.

Ttttt) O que se dirá de uma Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal, ato regulamentar cujo *status* normativo, rigorosamente falando, é de ato "infra-infra-infra legal".

Uuuuu) De fato, a competência para expedir Instruções Normativas do Secretário da Fazenda, era à época prevista pela Portaria no 259/2001 (aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal), arts. 209, III c/c art. Io, III que, por sua vez, possui fundamento de validade no Decreto nº 3.784/2001, art. 4º (que já é, por definição, ato infralegal).

Vvvvv) Logo, o que fez a IN 32/2001 (e, antes dela, a IN 113/00) foi simplesmente explicitar o sentido de uma regra que já estava posta no plano legal, plenamente eficaz. Nunca foi necessária a existência desse ato para que o contribuinte pudesse apurar o seu preço parâmetro da forma que o fez. Também, jamais poderia este ato ter estabelecido algo diferente da lei (tanto é que nunca se declarou a sua ilegalidade).

Wwwww) A revogação da IN 32 pela IN 243 significa, pura e simplesmente, a revogação deste ato normativo. Jamais poderia significar a revogação ou alteração da própria lei. Também não pode significar o bloqueio da interpretação que já decorria e ainda decorre literalmente da lei.

xxxxx) Do mesmo modo, se é a Lei 9430 que sustenta a existência do método utilizado pela Impugnante, afigura-se equivocado defender que a revogação da IN 32/2001 (que apenas coloria a Lei com traços mais fortes) fez ruir a possibilidade de se apurar o preço parâmetro da forma que foi feito, nos termos da Lei 9430.

Yyyyy) Aliás, encontra-se aqui a justificativa para a ausência de motivação, pelo auto de infração, da ilegalidade praticada pelo contribuinte na sua apuração do preço parâmetro. Não o fez o agente fiscal, porque não há como negar a plena consistência da conduta da Impugnante à Lei.

*A única solução coerente, caso se decida que a IN 243 é legal*

Zzzzz) Na improvável hipótese de se entender que a IN 243 não afronta diretamente a Lei 9430 (por explicitar uma das interpretações possíveis da Lei), cabe demonstrar, a seguir, a única linha de raciocínio apta a justificar a sua validade: convivência com a metodologia da lei, sem afastá-la.

Aaaaa) Isto porque, não há dúvidas de que o entendimento empregado pelo contribuinte também configura uma das interpretações possíveis da Lei. Tanto é verdadeiro que as Instruções Normativas anteriores (IN 113 e IN 32) a reproduziam com total fidelidade.

Bbbbbb) Portanto, a metodologia empregada pela Impugnante reflete interpretação originária, diretamente imbricada com a literalidade da lei.

cccccc) Nesse cenário, dever-se-á reconhecer que o que faz a IN 243 é estabelecer um novo método de preços de transferência na importação (na realidade, um novo sub-método de apuração do PRL, quando há agregação de valor no País).

Ddddd) Assim, determinada empresa que efetue importação de empresa relacionada e utilize este produto como insumo na produção de outro bem no País, poderá optar entre o emprego do "PRL 60 Lei" ou o emprego do "PRL 60 TN", de acordo com os mesmos requisitos que presidem normalmente a opção entre métodos alternativos de preços de transferência.

Eeeee) A própria Lei 9430, em seu art. 18, estabelece metodologias alternativas a serem empregadas pelo importador, na apuração do preço parâmetro: (i) PIC ("Preços Independentes Comparados"); (ii) PRL ("Preço de Revenda menos Lucro") e (iii) CPL ("Custo de Produção mais Lucro"). Também estipula expressamente que, dentre os vários métodos disponíveis, a empresa poderá utilizar aquele que represente menor ajuste fiscal (art. 18, §4º, da Lei 9430).

Fffff) Insista-se **que** a própria **Lei**, via de regra, não estabelece primazia entre métodos (obrigando um em detrimento de outro). Apenas o faz quando prevê expressamente algum fator de *discrimen* no pressuposto fático de aplicação (como ocorre na eleição entre PRL 20 e **PRL 60**, **que** atuam sob premissas fáticas distintas, sendo necessário verificar se há ou não agregação de valor no País).

Ggggg) Entre o sub-método "PRL 60 Lei" e o sub-método "PRL 60 IN" não há fatores de *discrimen* se considerarmos os pressupostos fáticos de sua aplicação: ambos exigem (i) importação de pessoa jurídica relacionada; (ii) agregação de valor no país. Presentes estas mesmas condições em ambos os casos, a facultatividade é de rigor.

Hhhhh) Se a própria lei não impede o exercício da opção, diante de métodos que atuam sob mesmo pressuposto fático, com maior razão não o pode fazer uma Instrução Normativa, de modo a dar primazia a um método "infra-infra-infra legal" sobre um método legal.

iiiiii) Diante disso, não resta dúvidas que o procedimento adotado pela Impugnante está totalmente de acordo com o art. 18 da **Lei 9430** e nunca poderia ser afastado sob o argumento de que uma Instrução Normativa melhor atende o espírito do Lei.

#### **Do não cabimento da exigência da multa isolada**

Jjjjj) conforme a reiterada jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF é incabível a aplicação da multa isolada quando já exigida penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento de ofício, por caracterizar tal lançamento dupla penalização do contribuinte.

Kkkkk) No caso em exame foi lançada multa de ofício de 75% contra a Impugnante que por si só já se configura em severa penalidade. A aplicação de uma segunda penalidade a título de multa isolada resultaria, por isso, em desproporcional e injustificada penalização da Impugnante, configurando a *dúplice penalidade verdadeiro bis in idem*.

Lllll) A questão é de tal modo pacífica na jurisprudência administrativa que não são necessárias considerações adicionais para demonstrar o total descabimento da multa isolada no caso em concreto, bastando citar as ementas dos inúmeros

julgados que confirmam a posição uniforme do CARF sobre o tema (transcreve ementas dos Acórdãos 1803-00.459 e 182-00.545)

mmmmmm) Quanto a isso não restam dúvidas, conforme se verifica da Solução de Consulta da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação ("COSIT") proferida pela própria RFB:

*"O período a ser considerado para fins de cálculo do preço parâmetro e do eventual ajuste é sempre anual, encerrado em 31 de dezembro, ainda que a empresa apure o lucro real trimestral ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data do encerramento das atividades." (Solução de Consulta n° 10/2012)*

nnnnnn) As mesmas disposições encontram-se publicadas no *website* da RFB, na página de "Perguntas e Respostas" acerca de Preços de Transferência, relativo ao ano calendário de 2011":

*"Pergunta 017. Qual o período a ser considerado para fins de cálculo dos preços parâmetros e do eventual ajuste?"*

*Será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades. O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude."*

Oooooo) Além disso, mesmo que editada posteriormente ao caso sob análise, a IN 1312 dispôs expressamente acerca da anualidade da verificação dos ajustes de preços de transferência, positivando o entendimento que a RFB já havia manifestado previamente em diversas oportunidades, conforme se verifica abaixo:

*"Art. 54. As verificações dos preços de transferência, a que se refere esta Instrução Normativa, serão efetuadas por **períodos anuais**, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude."*

pppppp) Assim, resta evidente que a o presente Auto de Infração também não merece prosperar no que diz respeito à aplicação da multa isolada sobre a recomposição dos resultados mensais dos balancetes de suspensão e redução.

#### **Da ilegalidade da incidência de juros selic sobre a parcela da multa**

Qqqqqq) Na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a eventual futura incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício aplicada à Impugnante porque o art. 61 da Lei 9430 somentesão admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias. É o que corrobora a jurisprudência do antigo E. Conselho de Contribuintes (Transcreve ementa do Acórdão nº 101-96.593, proferido pela 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, em sessão de 05/03/2008 e Acórdão nº 9101-00.722, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 08/11/2010) e menciona o Acórdão nº 103.23.428 da 3ª Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes que lhe apresentou entendimento favorável.

A contribuinte finaliza sua impugnação requerendo:

que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados de **Camila Galvão Anderi e Silva**, com escritório à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, 11º andar, 01451-000, São Paulo, SP, enviando de tudo cópia à Impugnante no endereço constante dos autos.

produção de todas as provas em Direito admitidas e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

A já citada 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 12-70.728, de 26 de novembro de 2014, pela procedência do lançamento.

O referido julgado foi assim ementado:

#### INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

As intimações devem ser encaminhadas para o domicílio tributário do contribuinte.

#### INCORRETA CAPITULAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS DEFICIENTE.

O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa.

#### PRODUÇÃO DE PROVAS.

No rito processual que rege o processo administrativo fiscal (PAF), cabe ao contribuinte mencionar as provas que possua e, se documentais, devem ser trazidas ao processo juntamente com a impugnação.

#### SUSTENTAÇÃO ORAL.

Inexiste previsão legal ou infralegal para que nas sessões de julgamento de 1ª instância administrativa a contribuinte ou seu representante sustente oralmente suas razões de defesa.

#### JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE 1ª INSTÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO.

As instruções normativas são atos infralegais e são espécie do gênero normas complementares a que se refere o artigo 100, I, do CTN. Por dever de ofício, no exercício da atividade de lançamento, qualquer servidor é obrigado a seguir não só a Lei ordinária como também o entendimento emanado pela Administração tributária através dos atos normativos, o que inclui os colegiados dos órgãos julgadores administrativos de primeira instância.

#### PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. FALTA DE INTIMAÇÃO AO CONTRIBUINTE PARA QUE APURE O PREÇO PARÂMETRO DE PRODUTO IMPORTADO DE EMPRESA VINCULADA POR OUTRO MÉTODO PREVISTO EM LEI.

Descabe a aplicação do artigo 20-A da Lei nº 9430/96 quando o método para apuração do preço parâmetro adotado pela contribuinte não foi desqualificado.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS DE IRPJ. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL AO TRIBUTO. FATOS INFRACIONAIS DISTINTOS

A multa de 75% é aplicável pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL devidos, levantados na ação fiscal e conforme apuração realizada no final do ano-calendário, enquanto a multa isolada de 50% é aplicável, sobre as estimativas mensais não recolhidas por aquele que optou pela apuração anual e não computou no cálculo o valor levantado na autuação. São duas modalidades punitivas que incidem sobre fatos infracionais distintos inexistindo dupla penalização.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é um débito para com a Fazenda Nacional e, nessa condição, é passível de juros de mora a partir da sua constituição.

TRIBUTAÇÃO CORRELATA.

Sendo a infração na tributação do IRPJ fato gerador que também enseja a tributação da CSLL a mesma sorte terá o auto de infração desta observada sua base de cálculo, período de apuração e alíquota própria.

Irresignada, a contribuinte fiscalizada interpôs recurso voluntário, fls. 988/047, por meio do qual, renovando argumentos expendidos na peça impugnatória, sustenta: a nulidade dos lançamentos, haja vista a ocorrência de erro na capitulação legal e a ausência de motivação; a nulidade dos lançamentos em virtude de violação às disposições do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996; a legalidade da fórmula prevista na Lei nº 9.430, de 1996; a ilegalidade da Instrução Normativa nº 243; a dificuldade de aplicação dos métodos de preços de transferência às operações abrangidas pelo auto de infração; o reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa nº 243 pelo Congresso Nacional e pela Receita Federal; a existência de precedentes acerca da incompatibilidade entre a Lei nº 9.430 e a Instrução Normativa nº 243; a inconsistência dos argumentos da Fazenda Nacional; a existência de problemas no cálculo do PRL 60 com base na Instrução Normativa nº 243; a legalidade da sua conduta; o não cabimento da multa isolada; e a ilegalidade da incidência dos juros SELIC sobre a parcela da multa.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Cuida a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Multa Isolada, relativas ao ano calendário de 2011, formalizadas em decorrência de ajustes de preços de transferência.

Aprecio, pois, as razões trazidas em sede de recurso voluntário.

### NULIDADE - ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL E AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

Alega a Recorrente que não se identifica no Auto de Infração um parágrafo sequer dedicado a indicar a ilegalidade por ela praticada. Diz que a autuação tem como substrato fático suposta importação de óleo, quando ela jamais importou óleo. Afirma que a peça acusatória invoca como capitulação a IN SRF 234/2002, mas que não há qualquer menção ao dispositivo da referida Instrução que foi violado. Argumenta, ainda, que a capitulação legal descrita no Auto de Infração não guarda pertinência com a matéria submetida à tributação.

Penso que para que possa falar em nulidade do lançamento com fundamento em erro ou mesmo ausência de fundamentação legal, é essencial que tal fato tenha concorrido para cercear o direito de defesa do contribuinte.

No caso vertente, contudo, tal circunstância não se verifica, eis que a Recorrente compreendeu perfeitamente as razões das imputações que lhe foram feitas, tanto que exerceu (e vem exercendo) com plenitude o seu direito de defesa. Isto porque, como bem destaca a decisão *a quo*, o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 706/708 declina de forma clara os dispositivos legais que serviram de lastro para os lançamentos tributários (art. 18, parágrafo 7º, da Lei nº 9.430/96 e art. 44, II, do mesmo diploma), sendo ele, o referido Termo de Verificação, "*parte integrante e inseparável do Auto de Infração*", como assinalado em sua CONCLUSÃO.

A indicação incorreta do número da norma complementar que serviu de suporte à interpretação dos fatos investigados (234 ao invés de 243), de igual forma, nenhum prejuízo trouxe ao exercício do contraditório, eis que a Recorrente teve pleno conhecimento acerca da ato normativo a qual a autoridade fiscal faz referência, tanto que utilizou parte significativa da sua peça recursal para contestá-la.

Rejeito, pois, a nulidade suscitada.

### NULIDADE - INFRAÇÃO AO ART. 20 A DA LEI Nº 9.430/96

Afirma a Recorrente que a Fiscalização se limitou a desconsiderar o PRL 60, sem, contudo, intimá-la a apresentar novos cálculos segundo outro método, o que, a seu ver, "*rompe com um mandamento explícito no regime de preços de transferência, que é buscar o*

*método mais favorável, e não aquele que apresente maior ajuste". Diz que, segundo o art. 20A da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao Fiscal solicitar ao contribuinte a formulação de novo cálculo, em casos de desqualificação do método ou de seus próprios critérios de cálculo. Argumenta que a fiscalização foi concluída em maio de 2013, momento em que as disposições do citado art. 20A já eram plenamente aplicáveis, e que elas, as disposições, tem teor procedimental, devendo ser o observado, no caso, o disposto no parágrafo único do art. 144 do CTN.*

Penso que não merece acolhimento a alegação da Recorrente.

Com efeito, como também destacado pelo ato decisório recorrido, o art. 20A da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo reproduzido e que foi introduzido pela Medida Provisória nº 563, de 2012 (Lei nº 12.715, de 2012), cuida da situação em que o método utilizado pelo contribuinte foi desqualificado pela Fiscalização, circunstância que não se verifica no caso retratado nos presentes autos.

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.

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.

§ 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:

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;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

§ 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.

Aqui, acolho o entendimento esposado no voto condutor do acórdão recorrido no sentido de que o procedimento reclamado pela Recorrente, quando relacionado à desqualificação de critérios de cálculo, só é aplicável na situação em que tal desqualificação provoca a do método aplicado, eis que o comando normativo é direcionado para a apresentação de novo cálculo **de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.**

Ainda que assim não seja, penso que não são merecedores de reparo os argumentos expendidos pela autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que, primeiro, o procedimento trazido pela Lei nº 12.715, de 2012, só é aplicável a partir do ano

calendário de 2012, e, segundo, "os novos critérios de apuração ou de fiscalização de que trata o § 1º do artigo 144 do CTN, no qual a contribuinte buscou amparo para justificar a retroatividade são aqueles que ampliam os poderes de investigação do Fisco ou dão mais garantias ou privilégios ao crédito tributário", de modo que não pode servir de fundamento para a pretensão declinada na peça de defesa.

Rejeito, pois, a nulidade arguída.

DEVER DE LEGALIDADE - FÓRMULA DA LEI Nº 9.430/96. ILEGALIDADE DA IN 243/2002, O RECONHECIMENTO DE TAL FATO PELO CONGRESSO NACIONAL E PELA RECEITA FEDERAL E PRECEDENTES SOBRE A INCOMPATIBILIDADE ENTRE A REFERIDA NORMA E A LEI Nº 9.430/96 (ARGUMENTOS DA FAZENDA NACIONAL, PROBLEMAS DE CÁLCULO E LEGALIDADE DA CONDUTA DO CONTRIBUINTE)

A Recorrente requer o reconhecimento da invalidade do lançamento, por entender que ele diverge da fórmula para cálculo do preço parâmetro previsto na Lei nº 9430/96. Diz que este Colegiado já se manifestou sobre a possibilidade de os julgadores administrativos apreciar a legalidade das Instruções Normativas, e que a própria IN 243 já se submeteu a esse juízo. Alega que a sistemática de cálculo pelo método PRL 60 prevista pela IN 243 é ilegal. Sustenta que a nova fórmula de cálculo prevista pela IN 243 foi válida somente a partir do ano calendário de 2002, de modo que, se ela apenas reproduzisse os termos da Lei nº 9.430/96, certamente teria caráter interpretativo e seria aplicável a fatos pretéritos, o que não ocorreu. Alega que a alteração promovida pela Medida Provisória nº 563 (Lei nº 12.715, de 2012) evidenciou a incompatibilidade da margem de 60% sobre o valor de revenda com a forma de cálculo contida na IN 243 (reproduz precedentes relacionados à matéria). Diz que a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009 (não foi convertida em lei), torna clara a ausência de base legal da IN 243. Rebate os argumentos sustentados pela Procuradoria da Fazenda Nacional em defesa da legalidade da IN, e alega que o cálculo do PRL 60 pela sua sistemática gera uma série de problemas e erros lógicos, que seria suficiente para afastar a aplicação do referido ato (apresenta exemplo numérico em favor da sua tese). Sustenta que, ainda que se parta da premissa de que a IN 243 não contraria o texto da Lei 9.430, disto não se pode extrair que a sua conduta seria ilegal, vez que adotou método de apuração cuja fonte direta é a lei

Penso, primeiramente, que a requisição de invalidade do lançamento formalizada pela Recorrente vem acompanhada de afirmação digna de reparo, vez que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não estabeleceu qualquer fórmula para a determinação do preço parâmetro relativo ao denominado método PRL 60%.

As fórmulas, sejam as porventura referenciadas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal (Instruções Normativas nºs 113/2000; 32/2001; e 243/2002), representam expressões matemáticas do exercício interpretativo feito pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do citado art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A análise do presente item deve ser direcionada no sentido de se aferir se a Instrução Normativa nº 243, de 2002, ao estabelecer fórmula para determinação do denominado preço parâmetro, foi além dos limites a ela impostos, isto é, extrapolou a lei que objetivou complementar.

Digo que a questão limita-se à análise das prescrições trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2002, pois, neste item, em que pese a variação de argumentos, a linha de defesa da Recorrente tem por premissa a invalidade do referido ato normativo.

Aqui, é importante ressaltar, não existe questionamento relacionado aos cálculos, em si, efetuados pela autoridade fiscal.

Ponto que, no que tange à legalidade IN 243, já tive a oportunidade de me pronunciar nos autos do processo administrativo nº 16643.000266/2010-15, razão pela qual, adiante, promovidas as devidas adaptações aos questionamentos veiculados por meio da peça recursal, repisarei argumentos ali expendidos.

Em convergência com o sustentado na peça recursal, acolho o argumento da fiscalizada no sentido de que este Colegiado detém competência para, se for o caso, afastar atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, na parte em que o referido ato revelar-se contrário a lei.

Retornando à questão da “fórmula”, reitero que, a meu ver, não estamos diante de instituição, por meio de Instrução Normativa, de fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60% diversa da estabelecida pelo art.18 da Lei nº 9.430/1996, vez que, como já dito, a lei não estabeleceu “fórmula” no sentido empregado pela ora Recorrente, isto é, não exprimiu por meio de símbolos os elementos que compunham o chamado preço parâmetro (a rigor, nem mesmo a Instrução Normativa nº 243/2002 fez isso).

Vejam, então, o disposto em cada um dos atos antes referenciados, relativamente ao caso em debate (art. 18 da Lei nº 9.430/96 e art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002).

#### Lei nº 9.430/96

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

...

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

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

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

...

## Instrução Normativa 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:

...

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

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

...

§ 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.

Para fins de solução da controvérsia, o que importa apreciar é se a interpretação feita pela Recorrente efetivamente traduz a disposição da lei. Cabe, da mesma forma, verificar se a "interpretação oficial", promovida pela Receita Federal e esposada na Instrução Normativa nº 243, reflete o comando da lei, de modo a afastar a trazida pela ora Recorrente.

Não me parece restar dúvida que o valor resultante da aplicação da "fórmula" descrita pela Recorrente não tem qualquer relação com o denominado preço parâmetro almejado pela lei.

As regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente

majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

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

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

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

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

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

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

Exprimindo matematicamente esta primeira análise, teríamos:

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

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando “PR – C/D” como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

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

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro sugerido pelas Instruções Normativas anteriores à edição da IN 243, na interpretação que tem sido emprestada em variadas teses de defesa, seria expresso da seguinte forma:

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

ou

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

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

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

[...]

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

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*

d) da margem de lucro de:

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

(grifos do original)

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

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

*“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “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:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ .”<sup>1</sup>*

*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. 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.”*

*...*

*Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode*

<sup>1</sup> *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.*

*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.*

O fato de a margem de lucro fixada pela lei ser tida como elevada, provocando, com isso, efeitos econômicos indesejáveis, a meu ver, não autoriza a Recorrente a buscar, na tentativa de atenuar tais efeitos, formulação de expressão distinta da prevista em lei na determinação do preço de comparação.

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

No que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN 243, penso que a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro. Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

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

No que diz respeito a eventuais distorções econômicas decorrentes da aplicação da fórmula trazida pela IN 243, penso que isso decorre da margem de lucro fixa trazida pela lei, motivo pelo qual, como se verá adiante, a legislação superveniente cuidou de flexibilizá-la segundo a natureza da atividade explorada.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares não autoriza concluir que referida Medida pretendeu, como quer crer a Recorrente, corrigir ilegalidades da IN 243.

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

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

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563 (Lei nº 12.715), referidas Medidas Provisórias não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

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

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

Esclareço que, aqui, não se está negando eventuais efeitos negativos, do ponto de vista econômico, da fórmula estampada na IN 243, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência. A Recorrente, por sua vez, ciente de que a margem de lucro fixada pela lei revelou-se excessiva e de que a autoridade administrativa julgadora encontra-se impedida de atenuar os efeitos decorrentes de tal excessividade, empresta interpretação equivocada na aplicação do método, procurando, por via oblíqua, reduzir o ajuste tributário.

Repiso que, relativamente às eventuais distorções econômicas que possam ser geradas a partir da aplicação da metodologia estampada na IN 243, não cabe à autoridade administrativa, no exercício da atividade revisional, pronunciar-se sobre tais efeitos, competindo à ela, apenas, verificar se a interpretação retratada na norma complementar guarda absoluta conformidade com o texto da lei.

Nesse particular (conformidade com o texto da lei), reitero o entendimento no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que:

i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%);

ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente;

iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo;

iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência.

Sou, pois, pela procedência do ajuste promovido pela Fiscalização.

### A DIFICULDADE DE APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA ÀS OPERAÇÕES ABRANGIDAS PELO AUTO DE INFRAÇÃO

Argumenta a Recorrente que, considerada a natureza de suas atividades e as regras postas na legislação de preços de transferência, concluiu que os métodos previstos na legislação de preços de transferência seriam de difícil aplicação. Diz que o único método que envolve a adoção de dados nacionais disponíveis e próprios dela é o PRL, de modo que não lhe restou outra alternativa que não a utilização dele. Alega que a aplicação do PRL ao caso sob discussão (AFRETAMENTO e ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO) revela-se ainda mais perversa e conduz a resultados mais irreais do que os decorrentes da lei.

Embora respeite a argumentação trazida pela Recorrente, penso que questões associadas à dificuldade de aplicação de método previsto em lei para a determinação do denominado PREÇO PARÂMETRO não podem ser dirimidas no âmbito desta instância julgadora. Aqui, o que importa verificar é se as operações efetuadas pela fiscalizada estavam ou não sujeitas às regras de preços de transferência, o que, a meu ver, nem a própria contribuinte duvida que sim.

### NÃO CABIMENTO DA MULTA ISOLADA

Sustenta a Recorrente que, em conformidade com a reiterada jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF, é incabível a aplicação da multa isolada quando já exigida penalidade específica incidente sobre o tributo apurado por meio de lançamento de ofício, visto que tal lançamento é caracterizador de dupla penalização do contribuinte. Diz que a questão é de tal modo pacífica que gerou a aprovação da súmula CARF nº 105. Adita que não há que se falar em recomposição dos resultados mensais dos balancetes de suspensão e redução, vez que a apuração dos ajustes decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência é anual.

Não se pode deixar de admitir que a questão da aplicação da multa isolada nas circunstâncias versadas nos presentes autos constitui matéria controversa no âmbito deste Conselho.

Não obstante, penso que o óbice apontada na peça recursal não encontra ressonância na legislação de regência.

Com efeito, descabe falar em duplicidade de incidência sobre um mesmo fato (concomitância), pois, na situação sob análise, estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto e da contribuição em decorrência de ajuste a menor decorrentes das regras de preços de transferência; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas), em razão da recomposição da base de cálculo.

A norma legal aplicada (art. 44 da Lei nº. 9.430/96) revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de recolher o imposto e a contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente. A segunda, decorrente da opção em questão, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

O fato de as infrações terem sido apuradas por meio de um mesmo procedimento revela, apenas, concomitância de verificação das irregularidades, não constituindo, contudo, causa capaz de fazer desaparecer a infração antes cometida.

Destaco que a variação do aspecto temporal da apuração reflete a evidência de que, no caso, estamos diante de duas infrações absolutamente distintas.

Tome-se, por exemplo, a situação em que, no curso do período-base de incidência, apurou-se receita omitida e, em razão disso, aplicou-se a multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas. Noutra ocasião, restou verificado que a mesma receita, antes omitida, também não foi considerada nas bases de cálculo do tributo e da contribuição devidos. Fica claro que, nessa circunstância, o tributo, assim como a contribuição, serão lançados com a multa de ofício correspondente, não havendo que se falar, nesse caso, em duplicidade de sanção sobre o mesmo fato.

Cabe registrar que a multa isolada em questão teve por fundamento o art. 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, de modo que, aqui, não é aplicável a súmula CARF nº 105, abaixo reproduzida.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, **lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996**, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Note-se que o enunciado trata especificamente da multa isolada lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, na redação original do dispositivo legal, antes, portanto, das alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

No que diz respeito ao argumento de que, tratando-se de ajustes de preços de transferência, descabe falar em recomposição dos resultados dos balanços de suspensão/redução, penso também que ele não pode ser recepcionado. Isto porque, embora os referidos balanços possam ser levantados em todos os meses do período de apuração, eles não dizem respeito ao mês em que foi elaborado, mas, sim, ao período acumulado até este mesmo mês, ou seja, analogamente, representa meio para a apuração do resultado fiscal como se encerramento de atividades fosse, exigindo assim que todos os ajustes ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL sejam considerados.

Pelas razões expostas, sou pela manutenção da MULTA ISOLADA.

#### ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A PARCELA DA MULTA

Argumenta a Recorrente que não se pode admitir a eventual futura incidência de juros de mora sobre a parcela da multa de ofício aplicada. Sustenta que, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

Relativamente ao juros sobre a multa de ofício, embora tenha me pronunciado em outras ocasiões pela procedência da sua incidência, não com base na taxa selic, mas, sim, com aplicação do percentual de 1% a que alude o parágrafo primeiro do art. 161 do Código Tributário Nacional, em razão de reiterados pronunciamentos desta Corte

Administrativa, revi meu posicionamento, de modo que passei a acolher o entendimento de que efetivamente existe lastro legal para que a incidência se dê com base na taxa selic.

No que diz respeito à referida matéria (juros sobre a multa de ofício), dentre inúmeros no mesmo sentido, adoto como razões de decidir o pronunciamento do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto nos autos do processo administrativo nº 19515.720343/2012-64 (acórdão nº 1402-001.750, sessão de 30 de julho de 2014), que, amparado em manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consignou:

[...]

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

*O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.*

*Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*

*Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*

*No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

*Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

*Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)*

*A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.*

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).*

*Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.*

*A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.*

*Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.*

*A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.*

*Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.*

*Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), exclui a*

*equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.*

*Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).*

*§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

*A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.*

*No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:*

*JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."*

*Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.*

*No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 – SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

1. *É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*

2. *Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*

3. *É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)*

*No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:*

***Súmula CARF nº 4:*** *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

Assim, com suporte nos fundamentos acima esposados, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator