



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16561.720016/2011-88
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.019 – 1ª Turma
Sessão de 9 de agosto de 2017
Matéria IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente ELEVADORES ATLAS SCHINDLER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

O princípio da legalidade tributária albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em valores devidos a título de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430/96. Noutros termos, a referida Instrução Normativa em hipótese alguma majorou tributo frente à Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ E CSLL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por maioria de votos, quanto à ilegalidade da IN/SRF 243/2002, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento; e, por voto de qualidade (ii) quanto aos fretes e seguros e (iii) quanto aos juros sobre a multa, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que deram provimento a essas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte em epígrafe, admitido para discussão das seguintes matérias: (i) ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002; a (ii) ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado, e a (iii) ilegítima incidência de juros sobre multa de ofício.

Na origem, entendeu a fiscalização que a contribuinte teria indevidamente adotado a sistemática da Lei nº. 9430/96 para cálculo do preço parâmetro com base no método PLR 60%, ao invés da sistemática prevista na Instrução Normativa 243/2002, ocasionando suposta dedutibilidade indevida de custos de mercadorias importadas.

Além disso, as diferenças encontradas também são decorrentes da adoção, pela fiscalização, da sistemática da Instrução Normativa 243/2002 para cálculo do preço parâmetro, incluindo no preço praticado as parcelas de frete, seguro e imposto de importação.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração, alegando, dentre outros argumentos:

1. Que a IN SRF nº 243/2002 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei nº 9.430/96 para a determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular tais dispositivos. Em face dessa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, os cálculos que fundamentaram o Auto de Infração devem ser desconsiderados; e
2. Que as despesas de frete, seguro e tributos não decorrem de transações realizadas com a empresa vinculada, mas sim de operações com terceiros, empresas seguradoras, transportadoras e a própria Administração Federal, que não possuem vínculo de dependência com a empresa sediada no Brasil. Assim, na importação de produtos de empresas vinculadas, os valores de frete, de seguro e dos tributos incidentes sobre a importação estão fora do escopo das regras de preços de transferência;
3. Que é ilegal a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

No julgamento da impugnação decidiu-se que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas; e que na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

Novamente inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, repisando os argumentos da impugnação. No julgamento do Recurso, a 2ª Turma da 4ª Câmara, da 1ª Seção de julgamento, a ele negou provimento, assim se manifestando:

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

Ano-calendário: 2007

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE,
IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.*

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

CSSL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos negar provimento ao recurso nos seguintes termos: i) rejeitar a arguição da ilegalidade da IN/SRF 243/2002, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Alexandre Antonio Alckmin Teixeira; ii) negar a dedução dos valores de frete, seguro e tributos cujo ônus seja do importador, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva; e: iii) manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Fernando Tovanni OAB/SP nº 174305. Ausente o Conselheiro Alexey Macorin Vivan. Participou do julgamento o Conselheiro Alexandre Alckmin Teixeira.

Ciente dessa decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando discutir as seguintes matérias: (i) nulidade do auto de infração por ausência de motivação; a (ii) ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002; a (iii) ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado, e a (iv) ilegítima incidência de juros sobre multa de ofício.

Conforme despacho de admissibilidade do Presidente da Câmara, apenas foi conhecido o Recurso em relação às matérias (ii), (iii), e (iv), acima. Tal admissibilidade parcial foi confirmada pelo despacho de Reexame proferido pelo Presidente do Tribunal.

Em relação às matérias admitidas, em suas razões alega o contribuinte:

- ✓ São distintas as regras de apuração do preço parâmetro baseado no PRL60, previstas na Lei 9.430/96 e na IN 243/2002. As regras da instrução normativa implicam em ônus muito mais elevado para o contribuinte;
- ✓ Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para

determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu;

- ✓ Tendo restado claro que a IN 243/02 inovou o ordenamento jurídico, frente aos preceitos estabelecidos pelas Leis 9.430/96 e 9.959/00 para o cálculo do método PRL60, importante repisar que o sistema tributário brasileiro tem como seu principal alicerce o princípio da estrita legalidade, previsto no artigo 150, I da Constituição Federal;
- ✓ Todo ato normativo infra-legal deve restringir-se a regulamentar dispositivos legais, dispondo sobre aspectos formais, procedimentais ou esclarecendo seu conteúdo, nada mais. Daí concluir-se que não é dado a uma Instrução Normativa extrapolar os limites que foram delimitados através de Lei, nem mesmo estabelecer procedimento diverso a ser seguido pelo contribuinte que possa ter efeito mais oneroso;
- ✓ O art. 18, § 6º da Lei nº. 9.430/96 não pretendeu incluir frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas, tão somente, integrá-los ao custo, para efeitos de dedutibilidade no cálculo do Lucro Real. Não por outra razão, o legislador fez constar a expressão “para efeito de dedutibilidade” na redação do dito §6º;
- ✓ O art. 18 da Lei nº. 9430/96 tem como objetivo limitar a dedutibilidade do custo do bem importado ao valor aferido pelo preço parâmetro (preço praticado nas condições de livre mercado, apurado conforme os métodos), nas operações efetuadas com pessoa vinculada. Entretanto, as despesas com frete, seguro e os tributos incidentes na importação não decorrem de operação com empresa vinculada, mas sim de operação com terceiros, que não possuem vínculo com a empresa no Brasil;
- ✓ Assim, nas operações de importação realizadas entre pessoas vinculadas, os valores de frete, seguro e os tributos incidentes na importação estão fora do escopo das normas de preços de transferência;
- ✓ Também não merece prevalecer o v. acórdão recorrido no que tange a suposta incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício lançada na presente autuação, uma vez que afrontam diretamente à Legislação Pátria pertinente e o próprio Princípio da Segurança Jurídica;
- ✓ De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre apenas da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo;
- ✓ A palavra “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso

contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”;

- ✓ Se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Cientificada do Recurso, a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou contrarrazões, argumentando, em suma:

- ✓ Que a metodologia de cálculo exposta na IN SRF nº 243/2002 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em estrita conformidade à intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados;
- ✓ A sistemática delineada pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 é voltada para a quantificação de um preço-parâmetro para o bem importado, e não para o bem produzido localmente, razão pela qual não há coerência em se apurar a margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de revenda do produto final;
- ✓ A interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, constatação esta que se agrava pela impropriedade de redação da Lei, 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, e dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa, de acordo com a finalidade da Lei;

Assim, pediu o não provimento do Recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

A admissibilidade do Recurso do Contribuinte não foi questionada pela Fazenda Nacional. A par disso, entendo não haver há reparos a se fazer na análise realizada pelo então Presidente da Câmara.

ILEGALIDADE DA IN 243/02

De acordo com o contribuinte, a Instrução Normativa n. 243/2002 seria ilegal por carrear fórmula para a mensuração do Preço Parâmetro pelo método PRL 60% que destoa

daquela fórmula que decorreria do art. 18 da Lei n. 9.430/96, na redação dada pela Lei n. 9.959/2000.

Diversamente, o Fisco e a Fazenda Nacional entendem que a Instrução Normativa n. 243/2002 jamais contrariou a Lei n. 9.430/96 – na redação dada pela Lei n. 9.959/00 –, mas apenas deu à Lei a sua melhor interpretação.

Vejamos, pois, os textos desses atos normativos. Frise-se que o período objeto dos vertentes Autos de Infração é anterior ao advento da Lei n. 12.715/2012, razão pela qual não serão transcritas as alterações que essa lei impôs ao texto da Lei n. 9.430/96.

Lei n. 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, observadas as condições previstas no presente dispositivo, 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) de margem de lucro de:*

I. 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 n. 243/2002

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

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

- a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;
- b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.
- (...)

§ 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.

Como se percebe na regra da Lei, o valor do prego líquido de revenda (PLV) é alcançado quando se descontam os valores relativos às alíneas "a", "b" e "c". Assim, para se obter o prego parâmetro (PP), deste PLV deve ser deduzida a margem de lucro de 60%, calculada com base no PLV, deduzido o valor agregado (VA) no país.

Valor agregado (VA) é o montante relacionado às demais matérias primas e custos inerentes à produção do produto acabado, excluindo-se o valor relativo ao item importado sob análise. Em outras palavras, é o custo de produção do produto acabado vendido (CPV) menos o custo da matéria prima importada de pessoa vinculada (CMP).

Feitas as observações acima, o cálculo do PRL na margem de 60% segundo a Lei 9.430/96 resume-se à seguinte fórmula:

$$PP = PLV - \{[PLV - (CPV - CMP)] \times 60\%\}$$

Já o artigo 12 §11 da IN 243/02 prevê uma metodologia de apuração do PRL60 diferente, na qual a margem de lucro é obtida por meio da aplicação do percentual de 60% sobre a "participação do bem importado no preço de venda do bem produzido".

Esta participação deve ser calculada com o "percentual correspondente ao custo do bem importado em relação ao custo total do produto".

Apesar de a IN SRF 243/02 mencionar o termo valor agregado, ela desconsidera este conceito e se utiliza de um critério de rateio para obter a participação da matéria prima dentro do produto acabado.

Este rateio consiste numa divisão do custo do produto acabado vendido (CPV) pelo custo da matéria-prima importada, de pessoa vinculada (CMP). Desta divisão se obtém um fator que deverá ser multiplicado pelo preço líquido de venda (PLV) o que gera a seguinte fórmula matemática para este cálculo:

$$PP = [(CPV / CMP) \times PLV] - \{[(CPV / CMP) \times PLV] \times 60\%\}$$

Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu.

Com efeito, à instrução normativa caberia somente dar efetividade lei, jamais alternando-a ou criando inovações inexistentes no diploma de hierarquia superior, especialmente se tais inovações, na esfera do direito tributário, implicam em ofensa a direitos do contribuinte, como resulta do cálculo de um preço parâmetro muito mais baixo que aquele calculado nos termos da lei, implicando adições excessivas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desse modo, claramente ilegal a referida instrução normativa, de modo que o lançamento efetuado não pode prevalecer.

Mas não só por essa razão o lançamento não pode prevalecer.

A interpretação do artigo 18, da Lei 9.430/96 pode gerar diferentes fórmulas de cálculo, conforme bem expressou o Conselheiro BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, relator do Acórdão n.º 1101-001.080, em seu voto vencido proferido no processo, cujos trechos nesse sentido abaixo transcrevo:

Retornando à tese que pretendo demonstrar, percebe-se que a dupla possibilidade de formulação aritmética da equação prevista no citado art. 18 da Lei n. 9.430/96 decorre do fato de que, em termos aritméticos, a estatuída supressão do valor agregado pode operar-se de duas formas distintas.

A primeira delas é justamente aquela vislumbrada pelo sujeito passivo, fórmula essa que concebe o Valor Agregado como um dado nominal, que basicamente emerge da diferença entre o custo total do bem produzido e o custo do item importado que se agrega ao bem produzido.

Ocorre que, em termos aritméticos, também é possível proceder à referida supressão do Valor Agregado concebendo-o (leia-se, concebendo o Valor Agregado) como um quociente, como um número maior do que zero e menor do que um a ser multiplicado pela variável (Preço Líquido de Revenda) da qual deve ser subtraída a referida parcela (Valor Agregado). É que a Lei n.

9.959/00 jamais determinou se o Valor Agregado se exprimiria por uma cifra nominal – que é a interpretação do sujeito passivo – ou por um percentual, sendo que ambas as formulações podem ser vislumbradas em se tratando de uma grandeza como essa.

Alega a Fazenda Nacional, inclusive, que a fórmula descrita na IN 243/02 é uma das interpretações possíveis do texto da lei (argumento com o qual não concordo).

Nesse contexto, ao realizar o trabalho fiscal a autoridade tributária deveria ter invalidado o cálculo elaborado pelo contribuinte, ao argumento de que não se enquadrava nem nas fórmulas passíveis de serem extraídas da Lei, nem da fórmula descrita na IN 243/02.

Vale frisar, ainda, que não há dúvidas de que a Lei é lei de eficácia plena, que não depende de regulamentação para surtir efeitos. Logo, não poderia a fiscalização ter desconsiderado seus comandos e se pautado exclusivamente no texto na instrução normativa para efetuar o lançamento.

Logo, também por esse motivo entendo que o lançamento em questão não merece prosperar. Faltou à fiscalização refutar o cálculo elaborado pelo Contribuinte.

IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DAS DESPESAS COM FRETES, SEGUROS E IMPOSTOS

Concordo como Contribuinte no sentido de que a interpretação conferida pela IN SRF nº. 243/2002 ao art. 18, § 6º da Lei nº. 9430/96 não ser correta. Isso porque a lei não pretendeu incluir frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas, tão somente, integrá-los ao custo, para efeitos de dedutibilidade no cálculo do Lucro Real. Por isso mesmo o legislador fez constar a expressão “para efeito de dedutibilidade” no § 6º do art. 18 da Lei nº. 9430/96.

Importante destacar que as normas reguladoras do preço de transferência visam a impedir a evasão de tributos, que pode ocorrer através da manipulação de operações comerciais entre empresas brasileiras e suas coligadas domiciliadas no exterior. Tais normas pretendem garantir que os preços praticados nessas operações pautem-se pelas condições usuais de livre mercado (Arm's Length).

Dessa forma, o art. 18 da Lei nº. 9430/96 tem como objetivo limitar a dedutibilidade do custo do bem importado ao valor aferido pelo preço parâmetro (preço praticado nas condições de livre mercado, apurado conforme os métodos), nas operações efetuadas com pessoa vinculada, como diz a lei. Frise-se: somente os custos inerentes às operações praticadas com pessoas vinculadas são alvo do controle pelas normas de preço de transferência.

Logo, as despesas com frete, seguro quando não decorrem de operação com empresa vinculada, mas sim de operação com terceiros, que não possuem vínculo com a empresa no Brasil não podem se sujeitar às regras de preços de transferência. Menos ainda os tributos incidentes na importação, já que devidos ao próprio Estado.

Assim, nas operações de importação realizadas entre pessoas vinculadas, os valores de frete, seguro e os tributos incidentes na importação estão fora do escopo das normas de preços de transferência.

Mas não é só.

Também compactuo com os argumentos do relator da decisão a quo, no seguinte sentido:

Acrescente-se, por oportuno, que é irrelevante se tais valores são pagos diretamente à pessoa vinculada, como ocorre nas contratações pela modalidade CIF, ou se os valores são pagos diretamente aos terceiros (seguradoras, transportadoras e Administração Pública Federal, etc), como ocorre nas contratações pela modalidade FOB.

Uma vez que tais custos são decorrentes de operações entre partes não vinculadas, não estando sujeitos à manipulação, não devem ser incluídos no cálculo do preço de transferência.

Finalmente, vale mencionar, que o próprio legislador reconheceu os equívocos interpretativos que vinham ocorrendo e veio determinar, expressamente, a exclusão destes valores do cálculo do preço parâmetro, encerrando as discussões sobre o tema. Para tanto, editou a MP nº. 563/12, convertida na Lei nº. 12.715/12 que modificou a redação do § 6º do artigo 18 da Lei n. 9430/96 e inclui o § 6ºA. Vejamos:

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6ºA. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembarço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

A justificativa do legislador para a alteração na redação dos citados dispositivos pode ser observada já na Exposição de Motivos da MP nº. 563/12 que vale à pena ser transcrita:

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

...

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação

favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;

As alterações recentes na legislação de preços de transferência e a leitura dos trechos em destaque demonstram de forma incontestável que a interpretação adotada pela Recorrente está correta.

Nesse contexto, entendo que merece guarida a pretensão do Contribuinte de excluir o valor do frete, seguros e impostos incidentes na importação do cálculo do imposto ora cobrado.

INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA

De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º, também do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo.

Não há que se falar que, de acordo com o artigo 113, parágrafo 1º do CTN, que a multa de ofício também faria parte da obrigação principal, uma vez que, primeiro, (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer e (ii) já é unânime na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo (vide artigo 3º do CTN).

Vale destacar que o artigo 161 do CTN prevê que o crédito não pago é acrescido de juros de mora, *in verbis*:

“Artigo 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”

É evidente que a palavra “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*”.

Destaque-se que a Lei nº 9.430/96 igualmente prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, e não sobre as multas de ofício exigidas como acessório juntamente com o tributo eventualmente exigido, *verbis*:

“Art. 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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.

§ 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 tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º - O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º - Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, 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. 43 da mesma Lei 9.430/96 vem a reforçar a interpretação acima ao prever a incidência de juros de mora sobre as multas isoladas, *verbis*:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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”.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Conclui-se, portanto, que, fora a hipótese dos juros serem cobrados a fim de indenizar o credor pelo não pagamento do tributo no prazo estipulado, qualquer outra incidência de juros seria abusiva e arbitrária, por ausência e, diga-se, contrariedade ao pressuposto legal vigente (CTN, artigos 3º, 113, 139, parágrafo 1º, e 161 do CTN).

Admitir-se tal cobrança implicaria enriquecimento ilícito do Erário, o qual estaria aplicando a incidência dos juros de mora à obrigação principal e à multa de ofício.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator designado.

Em que pesem as razões expostas pelo Relator, peço licença para delas divergir, conforme argumentação a seguir.

1) Da Alegação de Ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 - PRL60

1.1) O PRL60 e a Lei nº 9.430/96

Antes mesmo de examinarmos a alegação de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60.

Isso porque, para verificarmos a existência, ou não, de violação da Lei nº 9.430/96 pela IN SRF nº 242/2002, é necessário que antes determinemos exatamente o que aquela Lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

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

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir encontra-se a representação matemática dessas duas interpretações:

$$(3A) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} + 60\% * \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} - \text{VA onde:}$$

- **PParam** é o preço parâmetro do bem importado junto a pessoa vinculada residente no exterior
- **PLV** é o preço líquido de venda de um determinado produto produzido no Brasil, em cuja fabricação foi empregado o bem importado.
- **VA** é o valor agregado no país.

A equação (3A) representa a interpretação defendida pelo sujeito passivo para o art. 18 da Lei nº 9.430/96, enquanto a equação (3B) representa a interpretação da Fazenda Nacional para a mesma norma.

A demonstração matemática das equações (3A) e (3B) encontra-se, respectivamente, nos anexos 1 e 2 deste voto.

No anexo 3 demonstra-se matematicamente que a interpretação proposta pelo sujeito passivo (3A) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas derivadas da interpretação defendida pela Fazenda Nacional (3B).

A interpretação (3A), advogada pela recorrente, também vinha sendo adotada pelo próprio Fisco, inicialmente por meio da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 113/2000, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 32/2001, a qual manteve o mesmo entendimento sobre o assunto. Com o advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, o Fisco passou a refutar essa interpretação.

A interpretação (3B), sustentada pela Fazenda Nacional, é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430/96. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos o art. 18 da Lei nº 9.430/96 sob o ponto de vista meramente linguístico é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão-somente os métodos de cálculo do preço parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

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:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

(...)

O cálculo do preço parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Reconheça-se inicialmente que o texto legal em sua nova redação, acaso lido apressadamente, conduz à interpretação ora defendida pela recorrente, segundo a qual o valor agregado no país compõe a margem de lucro.

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro. Os trechos da norma abaixo negritados deixam clara essa afirmação:

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

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;*
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) **das** comissões e corretagens pagas;*
- d) **da margem de lucro de:** (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda **após deduzidos os valores** referidos nas alíneas anteriores **e do valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

(...)

De fato, se o valor agregado compusesse a margem de lucro, a expressão “*valor agregado no País*” contida no texto legal deveria estar precedida do artigo “o”, como abaixo simulado, e não da preposição “do”, como visto acima.

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

*d) da **margem de lucro de**: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

(...)

Argumento Lógico-Econômico

Mas se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pelo sujeito passivo só pode ser constatado através de uma leitura mais atenta do texto legal, sob o ponto de vista lógico essa mesma interpretação revela-se manifestamente equivocada.

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual pode ser definido como sendo o preço presumivelmente praticado na importação de um bem acaso essa operação seja realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado produto produzido no Brasil a pessoa não vinculada, produto esse em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado.

Em outras palavras, no preço de venda do produto produzido no país logicamente estará incluído o custo de aquisição do bem importado (CIF + Trib. s/imp.), o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário (Preço de Venda = Custo do Prod. Imp. + Valor Agreg. + Margem de Lucro). É uma lógica econômica do modelo capitalista que, na formação do preço de venda de um produto qualquer, o empresário embuta ali todos os custos incorridos, mais uma margem de lucro.

Isso posto, é economicamente lógico que, para apurar-se o preço parâmetro do bem importado pelo PRL60 é necessário que, do preço de venda do produto produzido no país sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, tal como representado na equação (3B).

Ocorre que no cálculo do preço parâmetro PRL60 defendido pelo sujeito passivo o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido no país, é a ele adicionado, conforme demonstra a equação (3A). Tal interpretação, evidentemente, subverte a lógica econômica, daí porque não pode ser admitida.

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo do preço parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela sustentada pela Fazenda Nacional, e representada matematicamente pela equação (3B), e não aquela defendida pelo sujeito passivo e representada matematicamente pela equação (3A).

1.2) A Legalidade da IN SRF 243/2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, no que toca ao cálculo do preço parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega a recorrente que essa nova interpretação é incompatível com os ditames art. 18 da Lei nº 9.430/96, devendo, portanto, ser declarada ilegal.

Vejam, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243/2002.

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

(...)

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

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

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

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o

custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

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

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

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

A representação matemática do cálculo do preço parâmetro PRL60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme dito anteriormente, a questão da legalidade, ou não, do art. 12 da IN SRF 243/2002 frente ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 somente pode ser apropriadamente examinada tomando-se por base a correta interpretação desta última norma, qual seja, aquela matematicamente representada na já referida equação (3B).

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o cálculo do preço parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 corretamente interpretado, conforme demonstrado no anexo 6.

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*I - **exigir ou aumentar** tributo sem lei que o estabeleça;*

(...)

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243/2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Portanto, ainda que seja verdadeira a afirmação da recorrente segundo a qual a fórmula para o cálculo do preço parâmetro PRL60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002

é distinta daquela determinada no art. 18 da Lei nº 9.430/96, é falsa a conclusão de que os ajustes ao lucro líquido resultantes da IN são superiores àqueles resultantes da Lei, pois, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6, tais ajustes são sempre iguais ou inferiores.

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

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478/2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715/2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa, da mesma forma que uma norma legal posteriormente constitucionalizada por meio de Emenda ao Texto Magno não autoriza, por si só, a conclusão de que tal norma era anteriormente inconstitucional.

Por fim, é de se dizer que o Poder Judiciário igualmente vem entendendo inexistir ilegalidade na IN SRF 243/2002, como é possível observar-se, a título exemplificativo, na Apelação Cível nº 2154372/SP, julgada pelo TRF da 3ª Região, decisão essa publicada em 24/06/2016, e cuja ementa abaixo se transcreve:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN/SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CSL E IRPJ. VALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

1. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

2. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, d, I).

3. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação

do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada, como se pretende, ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE.

4. O cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

5. A IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item I, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 9.959/2000. (g.n.)

6. Houve a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

7. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, com redação da Lei 9.959/2000, previu que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. (g.n.)

8. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se

considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja, os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

9. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 com alteração da Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária. (g.n.)

10. *Apelação desprovida.*

2) Da Inclusão dos Valores de Frete, Seguro e Tributos sobre a Importação

Ao auditar os cálculos dos preços de transferência segundo o método PRL, a autoridade verificou que a ora recorrente deixara de agregar ao preço de aquisição (FOB) de cada produto importado os valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Por entender que tal conduta violava o disposto no art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, promoveu a inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado.

Em sua defesa a recorrente alega, primeiramente, que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado macula o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96.

Pois bem, sobre o assunto o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 assim prescreve:

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

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

(...)

O art. 18, *caput*, estabelece que o custo sujeito a ajuste em razão da regra de preços de transferência é o preço de aquisição do produto importado junto à pessoa vinculada residente no exterior.

Por sua vez, o §6º da norma estabelece que o preço praticado é o preço de aquisição do produto acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, ao contrário do alegado pela recorrente, o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Argumenta a recorrente, também, ser incorreta a interpretação de que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabeleça a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado. Afirma que, como os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não decorrem de operações com pessoas ligadas, não podem ser eles afetados por ajustes relativos a preços de transferência.

Quanto a essa alegação há que se dizer, em primeiro lugar, que a recorrente não logrou êxito em demonstrar adequadamente o papel que, em sua interpretação, desempenha o parágrafo 6º da norma o qual, como dito antes, expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Dito de outro modo, a “interpretação” do art. 18 defendida pela recorrente, a meu ver, não se sustenta como interpretação propriamente dita, nos exatos termos em que esse vocábulo é compreendido no âmbito da Ciência do Direito¹.

Mas digamos que, de fato, também seja possível interpretar-se o art. 18 da Lei nº 9.430/96 do modo sustentado pela recorrente, ou seja, no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não integram o preço praticado.

¹ Sobre o conceito de interpretação jurídica e seus limites vide, por todos, Karl Larenz *in* Metodologia da Ciência do Direito, 3ª ed., pg. 439 e ss.

Nesse hipótese teríamos, então, duas interpretações possíveis da mesma norma e, em sendo assim, haveríamos de verificar qual das duas é a interpretação “correta”. E será considerada “correta” aquela que melhor atender aos métodos de hermenêutica jurídica acolhidas pelo Direito. Passemos então a examinar as duas interpretações quanto à sua correção.

No que concerne à interpretação proposta pela recorrente, percebe-se ser ela fruto de um componente finalístico, qual seja, que as normas de preço de transferência têm como finalidade regular operações realizadas entre pessoas residentes no país e pessoas a ela ligadas, residentes no exterior. Em assim sendo, não seria finalidade da norma regular operações de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação pois, via de regra, não são elas realizadas entre pessoas vinculadas.

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela defesa, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado não significa que tais operações estejam sendo submetidas às regras de preços de transferência. Mais especificamente, apesar de tais valores integrarem o preço praticado, não são eles objeto de adição ao lucro real.

Não é demais lembrar que tanto o preço de aquisição do produto importado, quanto os valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, são custos integralmente dedutíveis na apuração do lucro líquido do período. A adição ao lucro real, a título de preços de transferência, limitar-se-á à diferença positiva verificada entre o preço praticado e o preço parâmetro.

Como se verá adiante, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação entram no cálculo do preço praticado apenas para fins de possibilitar sua comparação com o preço parâmetro calculado segundo o método PRL, pois neste também estão incluídos os mesmos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, a interpretação proposta pela contribuinte não se sustenta pois a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado de modo algum significa que tais operações estejam sendo submetidas a controle por preços de transferência.

Por outro lado, a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, albergada pelo art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, e empregada pela autoridade fiscal no caso sob exame, também é fundada em um componente finalístico, qual seja, possibilitar a comparação entre preço praticado e preço parâmetro, conforme já adiantado acima.

A questão da comparabilidade entre o preço praticado na importação de produtos junto a pessoas vinculadas, e aquele que seria praticado em operações entre pessoas não vinculadas, está no cerne do princípio do *arm's lenght*. Tanto é assim que o *OECD Transfer Pricing Guidelines* dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação entre o valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas, e o valor da mesma transação realizada entre pessoas não vinculadas, é a identificação do quanto a vinculação afetou o valor da transação sob exame.

Tendo sido inspirado no princípio do *arm's lenght*, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade entre o preço praticado e o preço parâmetro.

No caso do método PRL o preço parâmetro inclui os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Tomemos, por exemplo, o método PRL aplicado à simples revenda de produtos importados junto a pessoas vinculadas (PRL20). As conclusões a seguir, entretanto, valem igualmente para o caso de o bem importado ser empregado na industrialização de outro produto (PRL60).

Pois bem, o pressuposto para o emprego do PRL20 é que o produto seja revendido a uma pessoa não vinculada, em condições de livre mercado. Em transações entre pessoas não vinculadas e em condições de livre mercado, é lícito pressupor que o revendedor (no caso, a contribuinte) procurará obter uma remuneração por sua atividade, ou seja, procurará obter lucro. O PRL20 estipula que a margem bruta de lucro em tais condições é de 20% o que, em verdade, é uma taxa bastante baixa pois implica uma margem de lucro líquido para o empresário bem inferior a 20%, haja vista a necessidade de dedução de despesas administrativas, despesas com vendas etc.

A partir, então, do preço de revenda do produto, deduzido da margem bruta de lucro de 20% prevista em lei, chega-se ao custo estimado de aquisição produto numa operação entre pessoas não vinculadas, ou simplesmente preço parâmetro PRL20. Note-se que, assim calculado, esse custo (o preço parâmetro PRL20) inclui não só o preço estimado de aquisição do produto (FOB), como também os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação deste produto. Resumindo, preço parâmetro PRL20 é um preço CIF + Trib. s/imp.

Isso posto, a comparação direta entre o preço de aquisição do produto junto à pessoa vinculada (preço da declaração de importação - FOB) e o preço parâmetro PRL20 (CIF + Trib. s/imp), como quer a recorrente, seria de todo inútil ao fim a que se destina a lei de preços de transferência, qual seja, verificar, mediante comparação entre aqueles preços, se o sujeito passivo está, ou não, reduzindo artificialmente o lucro apurado no Brasil por meio de aquisições de produtos junto a sua vinculada no exterior a preços superiores aos de mercado.

Nesse sentido, para corretamente comparar-se o preço de aquisição com o preço parâmetro PRL20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade. Para tanto, apenas para efeito dessa comparação, é necessário, adicionar-se ao preço de aquisição (preço da declaração de importação - FOB), os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Fazendo isso obteremos o preço praticado de que cuida o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

O importante é ter em conta que, como dito antes, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não foram glosados pela autoridade. O que o auditor fez foi adicionar ao lucro líquido, para apuração do lucro real, a parcela do preço de aquisição do produto excedente ao preço que o produto seria adquirido em condições de mercado.

Os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação integraram tanto o preço praticado como o preço parâmetro, com vistas a possibilitar a comparação entre ambos. Poderiam, ainda, não compor nem o preço praticado nem o preço parâmetro, tal como recomendado pelo *OECD Transfer Pricing Guidelines*, que o resultado da adição ao lucro real seria o mesmo.

O que não se admite, nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista lógico, é realizar-se uma comparação entre preço praticado e preço parâmetro em que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação estejam incluídos neste, mas

não naquele, ou vice-versa. Ou bem são incluídos em ambos (como prevê o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96), ou bem não são incluídos em nenhum dos dois (como sugerido no *OECD Transfer Pricing Guidelines*), e o resultado será o mesmo.

3) Da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A recorrente pede, na hipótese de seu recurso especial não obter provimento no que diz respeito às matérias anteriormente examinadas, que se afaste a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal que ampare tal cobrança.

Se equivoca a recorrente ao alegar que tal cobrança estaria desamparada pela legislação tributária.

A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O vocábulo "crédito", constante do *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já a definição de obrigação principal, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo §1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

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 dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício tem a característica de penalidade pecuniária, fica claro que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, §1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*". Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão "*crédito não integralmente pago no vencimento*", a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? - indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante colocação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-00.539, de 11/03/2010**:

"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. E 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."

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, quais sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, *caput* e §3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1997.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430/1997 fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroborando ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430/1997 que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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 Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE*

SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)

Por fim, tanto o §3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430/1997, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

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.

4) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Rafael Vidal de Araújo

Anexo 1**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação do Sujeito Passivo**

(1A) $PParam = PLV - ML$, onde:

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem peças não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

(2A) $ML = 60\% * (PLV - VA)$, onde:

- VA é o “*valor agregado no País*”

Substituindo-se ML contido na equação (1A) por ML conforme descrito na equação (2A) tem-se o seguinte:

$$PParam = PLV - 60\% * (PLV - VA)$$

$$PParam = PLV - 60\% * PLV + 60\% * VA$$

(3A) $PParam = 40\% * PLV + 60\% * VA$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será:

(4A) $Adição = PPrat - PParam$, onde:

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3A) por PParam conforme descrito na equação (4A), tem-se:

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV + 60\% * VA)$$

(5A) $Adição = PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$

Anexo 2**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"****(1B) PParam = PLV – ML - VA**

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

- VA é o “*valor agregado no País*”

(2B) ML = 60%*PLV

Substituindo-se ML contido na equação (1B) por ML conforme descrito na equação (2B) tem-se o seguinte:

$$\text{PParam} = \text{PLV} - 60\% * \text{PLV} - \text{VA}$$

(3B) PParam = 40%*PLV - VA

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

(4B) Adição = PPrat – PParam

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3B) por PParam conforme descrito na equação (4B), tem-se:

$$\text{Adição} = \text{PPrat} - (40\% * \text{PLV} - \text{VA})$$

(5B) Adição = PPrat – 40%*PLV + VA

Anexo 3**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação da mesma norma (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5A) e (5B) presentes nos anexos 1 e 2, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

(5A) <-> (5B)

(5A) Adição = $PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$

(5B) Adição = $PPrat - 40\% * PLV + VA$

$PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA <-> PPrat - 40\% * PLV + VA$

Ora, como a parcela ($PPrat - 40\% * PLV$) é igual em ambos os lados da relação, fica claro que, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir-se valor agregado negativo), a adição em (5A) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de ($PPrat - 40\% * PLV$), desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação "correta" da mesma norma (5B).

No anexo 4, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 4**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Tabela Exemplificativa****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem produzido no país a pessoa não vinculada, em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido no país é o mesmo, e a transação ocorre entre pessoas não vinculadas, o preço de venda do produto produzido no país foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões também permanece constante o valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem, seu preço pode ser livremente ajustado entre as pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto a pessoa vinculada com o valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

Lei 9.430/96 – Interp. do Contrib. – Anexo 1	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV - VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PParam = PLV - ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	170,00	470,00	770,00

Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Anexo 5**Istrução Normativa SRF nº 243/2002 - PRL60**

O objetivo do presente anexo é representar matematicamente o cálculo do PRL60 previsto no art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002

(1C) $PP_{Param} = PartBI \rightarrow PP - ML$, conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243/2002.

(2C) $ML = 60\% * PartBI \rightarrow PP$, conforme art. 12, § 10, IV, da IN SRF 243/2002.

Substituindo-se ML contido na equação (1C) por ML conforme descrito na equação (2C), tem-se:

$$PP_{Param} = PartBI \rightarrow PP - 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

(3C) $PP_{Param} = 40\% * PartBI \rightarrow PP$, onde:

$PartBI \rightarrow PP$ é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(4C) $PartBI \rightarrow PP = \%PartBI \rightarrow PP * PLV$, onde:

$\%PartBI \rightarrow PP$ é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(5C) $\%PartBI \rightarrow PP = PPrat / (PPrat + VA)$

Substituindo (5C) e (4C) em (3C), teremos:

(6C) $PP_{Param} = 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

Adição = $PPrat - PP_{Param}$, onde:

- Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativo, não haverá adição.

(7C) $Adição = PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$

Anexo 6**PRL60 - Adição ao Lucro Real****IN SRF 243/2002 vs. "Correta" Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96 (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5B) e (7C) presentes nos anexos 2 e 5, respectivamente. O símbolo $\leftrightarrow$, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

(5B) $\leftrightarrow$ (7C)

(5B) Adição = $PPrat - 40\% \cdot PLV + VA$

(7C) Adição = $PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$

$PPrat - 40\% \cdot PLV + VA \leftrightarrow PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$

O exame da relação acima requer um pouco mais de atenção. Repare que na equação (5B), se multiplicarmos o termo $(40\% \cdot PLV)$ por 1 não a alteraremos em nada ($40\% \cdot PLV = 40\% \cdot PLV \cdot 1$). Veja também que na equação (7C) o mesmo termo $(40\% \cdot PLV)$ está multiplicado pelo termo $(PPrat / (PPrat + VA))$.

É fácil ver que o termo $(PPrat / (PPrat + VA))$ será sempre um número maior que zero e menor ou igual a 1.

Assim, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir valor agregado no país negativo), a adição em (7C) será **sempre** inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de $(PPrat - 40\% \cdot PLV)$, desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF243/2002 (7C) resultará em adições **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430/96 (5B). Ou seja:

(7C) $\leq$ (5B), onde o símbolo $\leq$ significa menor ou igual.

No anexo 7, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 7**PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243/2002, e a aplicação do mesmo método segundo a "correta" interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o produto produzido no país é o mesmo em todos os cenários, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, o mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto à pessoa vinculada, com o valor agregado no país, se aproxima ou supera o preço líquido de venda do produto produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

IN SRF 243/2002 – Anexo 5	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
%PartBI->PP = PPrat/(PPrat + VA)	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
PartBI->PP = %PartBI->PP*PLV	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
ML = 60%*PartBI->PP	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
PParam = PartBI->PP - ML	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	230,77	521,05	816,00

Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML - VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Processo nº 16561.720016/2011-88
Acórdão n.º **9101-003.019**

CSRF-T1
Fl. 20
