



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

Processo nº	16561.720032/2017-66
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-002.831 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	15 de agosto de 2018
Matéria	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN 243/2002.
Recorrente	ABB LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. MATÉRIA DE FATO.

A busca pela verdade material diz respeito ao esclarecimento de questões de fato. Não havendo qualquer indício de que tenha restado dúvidas à autoridade fiscal quanto aos fatos em questão, pelo contrário, sendo a discordância apenas quanto à aplicação da lei aos fatos investigados, não há que se falar em afronta ao princípio da verdade material. Preliminar de nulidade rejeitada.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa apenas interpretou o comando da lei, sem extrapolar seus limites. A expressão matemática dela extraída, apenas comprova que a referida Instrução Normativa em nada inovou em relação ao disposto na Lei nº 9.430/96, ao contrário, elucidou a referida norma a correta maneira de se apurar eventuais distorções praticadas em operações comerciais entre pessoas vinculadas localizadas pelo mundo afora. A metodologia insculpida na IN nº 243/2002 é a que melhor alcança os objetivos da legislação dos preços de transferência, não havendo nenhuma incompatibilidade da citada norma em face de qualquer um dos métodos de apuração de que trata.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte do conceito de crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos afastar as arguições de nulidade. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário no que diz

respeito ao mérito da autuação. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso no que diz respeito aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Designado o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2012, em razão das seguintes infrações, no entender da fiscalização: (i) incorreta apuração do valor do ajuste do preço de transferência, o que resultaria na necessidade de uma adição; e (2) não ter absorvido custos no estoque final.

Em 26 de julho de 2017, a contribuinte apresentou petição (fls. 1369 a 1374) tratando da desistência parcial da impugnação, especificamente quanto à segunda infração acima referida, para a qual houve adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária ("PERT"), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31/05/2017 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.711/2017.

Em razão de tal desistência parcial este relatório tratará apenas da infração relacionada à legislação sobre preços de transferência.

O relatório da decisão recorrida assim descreve o procedimento de fiscalização e o TVF:

1) A empresa ABB Ltda. é uma empresa estabelecida no Brasil, pertencente a um grupo econômico suíço com atuação em

diversas áreas de negócio na venda de produtos, sistemas integrados e prestação de serviços;

2) A fiscalizada é optante do Lucro Real com apuração anual de IRPJ e CSLL;

3) Composição societária da ABB Ltda.:

Composição Societária



No organograma acima, verificamos que em 2012 que a subsidiaria brasileira ABB Ltda., tinha o seu Capital Social controlado pela ABB ASEA BROWN BOVERI LTD (Suíça) em 99,99% do seu Capital.

4) Quanto ao cálculo dos preços de transferência, a interessada optou por realizar tais cálculos pela metodologia de cálculo prevista na extinta Instrução Normativa nº 32/2001, razão pela qual a fiscalização não aceitou os valores de ajustes declarados e adicionados no LALUR no montante de R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais). A fiscalização intimou a empresa a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os novos cálculos do preço de transferência usando a metodologia prevista na Instrução Normativa nº 243/2002;

5) Em relação às operações realizadas com pessoas vinculadas no exterior, a fiscalizada declarou na DIPJ do exercício de 2013, Ficha 04 A – Custos dos Bens e Serviços Vendidos, linha 03 – Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo, o valor de R\$ 0,00 na condição CIF+II. No decorrer da fiscalização, ficou comprovado que o valor total das compras no exterior adquiridas de pessoas vinculadas foi de R\$ 653.670.141,14 (seiscientos e cinquenta e três milhões, seiscentos e setenta mil e cento e quarenta e um reais e quatorze centavos). Tal omissão de informação se deu em função de erros no preenchimento das informações prestadas na DIPJ ocorridas nas rubricas de compras internas, compras externas e outros custos de produção na referida Ficha 04 A;

6) Em razão da realização de transações com pessoas vinculadas e/ou país com tributação favorecida, a interessada está obrigada ao controle fiscal do preço de transferência;

7) A fiscalizada declarou na DIPJ, na linha 09 na ficha 09A – Demonstração do Lucro Real e linha 09 na ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o valor total de ajuste de R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais);

8) Em 23/03/2015, a fiscalizada entregou os demonstrativos e memórias de cálculos do preço de transferência de suas importações. Informou à fiscalização que a empresa realizou dois cálculos do preço de transferência no período: o primeiro

cálculo, elaborado de acordo com a metodologia prevista na extinta IN SRF nº 32/2001; já o segundo cálculo, realizado em conformidade com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002;

**Cálculo do Preço de Transferência - do Contribuinte
Metodologia da IN SRF nº 32/2001**

Adição do Transfer Pricing para o ano de 2012 - Lei nº 9.430/96 (DOC.1-pag1.)					
Período de 01 a 07 de 2012 - Sistema Baan.					
Método	Total das operações	Adição	%		
Vinculada	PR 20%	77.781.036,22	395.377,72	0,51%	
Vinculada	PRL 80%	130.912.263,92	2.033.545,28	1,45%	
	Total Calculado	217.693.302,14	2.428.923,00		1,12%
	Itens Não Calculados:	76.372.269,27			
	Total Baan	294.065.571,41			
Período de 08 a 12 de 2012 - Sistema SAP.					
Método	Total das operações	Adição	%		
Vinculada	20	21.266.443,61	108.458,86		
Vinculada	60	64.379.667,42	933.505,18		
	Total Calculado	85.646.111,03	1.041.964,04		
	Total do Período	303.339.413,17	3.470.887,04		
	Projeção de 7 para 12 meses	4.163.868,00			
	Valor Adicionado	4.200.000,00			

No cálculo do preço de transferência pela metodologia da extinta IN SRF nº 32/2001 apurou-se o valor total de ajuste de **R\$ 4.200.000,00** (quatro milhões e duzentos mil reais).

**Cálculo do Preço de Transferência
Metodologia da IN SRF nº 243/2002**

Transfer Pricing para o ano de 2012 - IN 243/2002. (DOC.1-pag2.)					
Período de 01 a 07 de 2012 - Sistema Baan.					
Método	Total das operações	Adição	%		
Vinculada	PR 20%	77.781.036,22	395.377,72	0,51%	
Vinculada	PRL 80%	130.912.263,92	2.033.545,28	1,45%	
	Total Calculado	217.693.302,14	2.428.923,00		1,12%
	Itens Não Calculados:	76.372.269,27			
	Total Baan	294.065.571,41			
Período de 08 a 12 de 2012 - Sistema SAP.					
Método	Total das operações	Adição	%		
Vinculada	20	21.266.443,61	108.458,86		
Vinculada	60	64.379.667,42	28.983.726,27		
	Total Calculado	85.646.111,03	29.092.185,14		
	Total do Período	303.339.413,17	92.482.189,63		
	Projeção de 7 para 12 meses	108.668.579,13			
	Valor Calculado	108.668.579,13			

Na apuração do preço de transferência pela metodologia da IN SRF nº 243/2002, conforme demonstrativo acima, a empresa apurou o valor total de ajuste de **R\$ 108.668.579,13** (cento e oito milhões e seiscentos e sessenta e oito mil e quinhentos e setenta e nove reais e treze centavos).

9) A interessada informou, em resposta à fiscalização datada de 23/03/2015, que adicionou no Livro de Apuração do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o valor de ajuste calculado pela extinta IN SRF nº 32/2001 de R\$ 4.200.000,00 porque a administração entendeu à época dos fatos que a Instrução Normativa nº 243/2002 não atendia aos fundamentos legais da lei do preço de transferência, porque esta gerou valores de ajustes substancialmente maiores do que aqueles que foram obtidos com a Instrução Normativa SRF nº 32/2001. Por esse fato, a empresa entendia que a norma aplicável ao cálculo do preço de transferência era a Instrução Normativa nº 32/2001;

10) De acordo com a fiscalização:

(...)

Para esclarecimentos dos fatos, cabe mencionar que no ano-calendário de 2012, o contribuinte passava por migração de seu antigo sistema de gestão denominado “BAAN” para o novo sistema “SAP”. Feito os esclarecimentos, ficará mais fácil compreender o porquê dos erros cometidos pelo contribuinte e da impugnação dos cálculos do preço de transferência.

A fiscalização não aceitou o valor do preço de transferência ajustado no LALUR de R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e

duzentos mil reais), elaborada com base na extinta instrução normativa 32/2001, bem como, não aceitou os valores de ajustes elaborados com base na IN SRF nº 243/2002, porque estavam em desacordo com o disposto na legislação.

Passaremos a expor a seguir os reais motivos da impugnação dos cálculos do contribuinte.

Em primeiro lugar, o valor do ajuste do preço de transferência de R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais) que foi adicionado no LALUR não tem base legal, visto que a referida instrução normativa nº 32/2001 já se encontrava extinta.

Em segundo lugar, na apreciação de ambos os cálculos do preço de transferência, seja pela extinta IN SRF nº 32/2001, ou pela IN SRF nº 243/2002, constatamos a falta de uniformidade e legalidade na metodologia de cálculo dos valores de ajustes, ocorridas nos períodos de 01/01/2012 a 31/07/2012 e 01/08/2012 a 31/12/2012, onde tivemos a realização dos cálculos em duas etapas e por regra de três simples, de forma proporcional, conforme passamos a demonstrar seguir.

A demonstração analítica do preço de transferência anual elaborada pela ABB LTDA será relativa à IN SRF nº 32/2001. A mesma sistemática foi adotada no cálculo alternativo pela IN SRF nº 243/2002. Vejam, a seguir, como foi calculado o valor de ajuste total de R\$ 4.200.000,00 no ano-calendário de 2012.

a) Período de 01/01/2012 a 31/07/2012. O valor de ajuste apurado para esse período foi de R\$ 2.428.923,00 (dois milhões e quatrocentos e vinte e oito mil e novecentos e vinte e três reais). Segundo o contribuinte, o preço de transferência foi calculado pelos métodos do Preço de Revenda mais Lucro com Margens de 20% (PRL20) e 60% (PRL60).

b) Período de 01/08/2012 a 31/12/2012. O valor de ajuste apurado para esse período foi R\$ 1.041.964,04. Para esse período, o valor do preço de transferência foi realizado mediante regra de três simples, proporcional.

c) Valor Total de Ajuste no ano-calendário de 2012 foi de R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais).

Problemas no Cálculo do Preço de Transferência – Constatado pela Fiscalização

Para o período de 01/01/2012 a 31/07/2012 o contribuinte elaborou o seu preço de transferência em função do valor do custo total de importações realizadas com pessoas vinculadas, adotando-se os métodos do preço de revenda com margens de lucro de 20% e 60%, por código do produto, segundo os dispositivos da IN SRF nº 32/2001. Já, para o período de 01/08/2012 a 31/12/2012, o preço de transferência foi calculado mediante a aplicação proporcional do percentual de ajuste do período anterior em relação ao valor do custo total de importação, sobre o valor do custo total de importação verificado neste período.

O problema surgiu quando a empresa dividiu a apuração do preço de transferência em dois períodos, no mesmo ano-calendário, enquanto a legislação brasileira do preço de

transferência determinou que a apuração, deveria ser de forma anual e uniforme.

O contribuinte calculou o valor de ajuste do período de 01/08/2012 a 31/12/2012 usando uma regra de três simples, proporcional. Isto é, determinou a relação percentual entre os valores totais de ajustes e valor do custo total de importação com pessoas vinculadas no período de 01/01/2012 a 31/07/2012 e aplicou sobre o valor do custo total de importação com pessoas vinculadas no período de 01/08/2012 a 31/12/2008.

Analisando, o demonstrativo do contribuinte acima, no período de 01/01/2012 a 31/07/2012, verifica-se que o valor de ajuste calculado pelo método do preço de revenda com margem de lucro de 20% (PRL20) representou o percentual de 0,51% do valor do custo total de importação de vinculadas para revenda. Dessa forma, o preço de transferência para o período de 01/08/2012 a 31/12/2012 pelo método do Preço de Revenda mais Lucro de 20% (PRL20) foi calculado pela aplicação do percentual de 0,51% sobre o valor do custo total de importação de R\$ 21.266.443,61, propiciando o valor de ajuste de R\$ 106.458,86.

A mesma sistemática de cálculo foi adotada para o método do preço de revenda mais lucro de 60% (PRL60). Isto é, aplicou-se o percentual de ajuste de 1,46% sobre o valor do custo total de importação do período de 01/08/2012 a 31/12/2012.

No entanto, verificamos que o valor reconhecido para efeito de adição no LALUR, a título do preço de transferência, conforme quadro demonstrativo elaborado pelo contribuinte, ele usou uma regra de três para calcular o ajuste de agosto a dezembro tendo por base o valor de ajuste apurado para o período de janeiro a julho e o número de meses. Ou seja, dividiu o valor de ajuste apurado no período de janeiro a julho de R\$ 2.428.923,00, por 7 meses e multiplicou por 12 meses, encontrando assim o valor total de R\$ 4.163.868,00 para o ano de 2012, que depois foi arredondado para 4.200.000,00.

E a mesma sistemática foi usada no cálculo alternativo do preço de transferência efetuada pelo contribuinte seguindo a instrução normativa nº 243/2002.

Por fim, a fiscalização esclareceu o contribuinte que a metodologia de cálculo do preço de transferência foi realizada em desacordo com a legislação. Portanto, inaceitável.

Justificativa do Contribuinte

A justificativa dada pelo contribuinte em 28/05/2012 foi que esses erros ocorreram em função da migração do sistema de gestão adotado, denominado de BAAN, pelo novo sistema SAP. A contabilidade da empresa no período de 01/01/2012 a 31/07/2012 foi realizado pelo sistema de gestão BAAN, enquanto no período de 01/08/2012 a 31/12/2012 foi realizado pelo sistema SAP. O fato é que a empresa não elaborou a sua contabilidade de forma paralela pelos dois sistemas no período de 01/01/2012 a 31/12/2012. Esse foi o grande erro da empresa.

Arquivos Magnéticos do Contribuinte

A fiscalização intimou o contribuinte em 06/05/2015, a apresentar novo cálculo do preço de transferência em conformidade com a instrução normativa nº 243/2002. Ainda,

foi intimado a esclarecer o porquê da falta de apresentação do arquivo magnético nomeado de “Inventário”.

O contribuinte respondeu em 28/05/2015 que a empresa ABB não tinha escriturado o Livro Registro de Inventário – modelo 7, motivo pela qual deixou de apresentar o referido arquivo magnético de “Inventário” conforme solicitado no termo de início da ação fiscal.

Em 07/07/2015 o contribuinte foi intimado a fazer a reconstituição do livro registro de inventário, modelo 7, sob pena de arbitramento de seus lucros, bem como, foi intimado a apresentar a abertura do valor total do CPV/CMV/CSV conforme informado na DIPJ e escriturado na contabilidade no leiaute estabelecido pela fiscalização, para efeitos de comprovação dos limites de dedutibilidade dos custos dos produtos fabricados e vendidos.

Em 08/10/2015 o contribuinte apresentou o livro registro de inventário devidamente reconstituído e esclareceu, que embora não tenha escriturado o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, modelo 3, subsidiário à escrituração do livro registro de inventário, modelo 7, a empresa tinha um sistema interno de registro e controle de custos.

Nessa ocasião, o contribuinte apresentou novo demonstrativo de cálculo do preço de transferência, bem como, as memórias de cálculos.

O valor total de ajuste do preço de transferência foi de R\$ 36.089.857,43 (trinta e seis milhões e oitenta e nove mil e oitocentos e cinquenta e sete reais e quarenta e três centavos).

Em 29/10/2015, lavramos o termo de constatação e intimação questionando o novo cálculo do preço de transferência apresentado em 08/10/2015, principalmente sobre os valores de custos de produção que foram considerados para efeito da determinação da participação percentual dos materiais importados de vinculadas.

Intimamos para que o contribuinte esclarecesse como foram determinados os custos de produção para efeitos de cálculo do preço de transferência, tendo em vista, que a empresa não escriturou o livro registro de controle da produção e estoque, modelo 3, bem como, não forneceu à fiscalização a abertura analítica do valor do CPV/CMV/CSV por código de produto. E ainda, como conseguiu fazer a apuração do preço de transferência pelo método do preço de revenda mais lucro com margens de 20% e 60%, se a empresa na sua contabilidade, não mantinha a segregação dos custos dos produtos vendidos – CPV, custo das mercadorias vendidas – CMV e custo dos serviços vendidos – CSV.

Lavramos um novo termo de constatação e intimação em 04/11/2015 fazendo constar que a empresa não fez a contabilização dos Custos das Mercadorias Vendidas – CMV, Custos dos Produtos Vendidos – CPV e Custos dos Serviços Vendidos – CSV de forma segregada como estabelece a legislação brasileira do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

O contribuinte respondeu em 19/11/2015 que a não contabilizou os custos de forma segregada, leia-se CMV/CPV/CSV porque a empresa se utiliza de um critério contábil único (mesmas contas contábeis) para registro na contabilidade. Que o valor total do Custo lançado de forma consolidada como Custo dos Produtos e Serviços Vendidos, na linha 23 na Ficha 04 A na DIPJ, foi de R\$ 1.692.855.474,32 (hum bilhão e seiscentos e noventa e dois milhões e oitocentos e cinquenta e cinco mil e quatrocentos e setenta e quatro reais e trinta e dois centavos).

Ainda na resposta acima, o contribuinte ratificou que ocorreu, no ano-calendário fiscalizado, custos não absorvidos no estoque final em 31/12/2012 de R\$ 12.969.224,89 (doze milhões e novecentos e sessenta e nove mil e duzentos e vinte e quatro reais e oitenta e nove centavos), conforme apuração reproduzida no demonstrativo a seguir.

[...]

Na resposta de 04/12/2015, o contribuinte forneceu à fiscalização, novo cálculo do preço de transferência com valor total de ajuste de R\$ 98.817.452,75 (noventa e oito milhões e oitocentos e dezessete mil e quatrocentos e cinquenta e dois reais e setenta e cinco centavos).

A apuração do preço de transferência com os seus demonstrativos e cálculos analíticos foram ratificadas nas respostas apresentadas em 09/12/2016 e 13/01/2017.

Os demonstrativos de cálculo, bem como, as memórias analíticas estão em anexo no presente no formato em PDF.

Valores de Ajustes – Por Método Adotado - Contribuinte

- 1- PIC R\$ 142.018,18*
- 2- PRL c/ ML de 20% R\$ 12.079.027,50*
- 3- PRL c/ ML de 60% R\$ 74.585.337,35*
- 4- PRL Ponderado R\$ 12.011.069,72*
- 5- Valor Total R\$ 98.817.452,75*

Cálculo do Preço de Transferência – Projetos de Curto e Longo Prazo

No cálculo do preço de transferência para os projetos de curto prazo que iniciou num período e terminou no ano seguinte, dentro de 12 meses, e aqueles de longo prazo para os períodos maiores de 12 meses para a sua conclusão, o contribuinte optou pelo reconhecimento das receitas e custos no período em que efetivamente foi realizada a tradição (conclusão) do projeto.

Não foi usada a metodologia do reconhecimento das receitas em base estimada, em função da realização percentual do valor dos custos do projeto realizados e acumulados no ano em relação ao custo total orçado do projeto. A legislação brasileira do preço de transferência não autoriza a realização do cálculo do preço parâmetro em base estimada.

(...)

11) De acordo com o procedimento de auditoria realizado na fiscalizada e em vista da apuração do preço de transferência em conformidade com o disposto na Instrução Normativa nº 243/2001 e dos custos de produção relativos ao ano-calendário de 2012, foram apuradas pela fiscalização as seguintes infrações:

11.1 – Preço de Transferência

1.1. Valor total de ajuste apurado R\$ 98.817.452,75

1.2. Valor ajustado no LALUR R\$ 4.200.000,00

1.3. Valor Complementar passível de ajuste no LALUR R\$ 94.617.452,75

Em vista do demonstrativo acima, foi apurado um valor de ajuste complementar do preço de transferência, a ser adicionado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, no total de R\$ 94.617.452,75 (noventa e quatro milhões, seiscentos e dezessete mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e setenta e cinco centavos).

(...)

Em 6 de dezembro de 2017 a DRJ no Rio de Janeiro - RJ julgou a impugnação improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre constitucionalidade da legislação e das súmulas vinculantes publicadas pelo CARF.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e à constitucionalidade da legislação em vigor não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Não compete à esfera

administrativa a análise da ilegalidade ou da constitucionalidade de normas jurídicas.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A escolha do método mais favorável para apuração do preço parâmetro é prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO PONDERAÇÃO. Na hipótese de um bem importado ser parcialmente aplicado em processo produtivo e parcialmente revendido, o preço parâmetro final será a média ponderada entre os resultados apurados segundo o PRL com margem de 20% e aqueles outros computados segundo o PRL com margem de 60%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012

CSLL. DECORRÊNCIA. Aplica-se aos lançamentos tidos como decorrentes as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 11 de dezembro de 2017 (fl. 1467), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 28 de dezembro de 2017 (fl. 1592), alegando, em síntese:

(i) nulidade dos autos de infração por afronta ao princípio da verdade material tendo em vista que, não obstante o lançamento tenha se baseado unicamente em planilhas elaboradas pela própria fiscalizada, a autoridade autuante deixou de solicitar esclarecimentos e documentos adicionais para averiguar as supostas inconsistências apuradas;

(ii) nulidade da decisão da DRJ por a) contradição, eis que a decisão afirma que as autoridades administrativas estão vinculadas aos ditames legais mas pretende afastar o cálculo feito com base na Lei 9.430/1996 para aplicar o previsto na IN SRF 243/2002; b) omissão, eis que não se encontra devidamente fundamentada, pois se limitou a afirmar que os precedentes mencionados pela contribuinte não seriam vinculantes e se baseou em parecer normativo revogado (PN CST 390/1971).

(iii) no mérito, sustenta a inadmissibilidade da metodologia de cálculo estabelecida pela IN SRF 243/2002 e defende os cálculos apurados pela contribuinte, que seguiram unicamente o disposto no artigo 18 da Lei 9.430/1996, bem como sustenta a inadmissibilidade da aplicação do "PRL ponderado" para os casos de bens importados que foram em parte revendidos e em parte aplicados na produção, já que este não possui base legal e vai de encontro ao parágrafo 4º do artigo 18 da Lei 9.430/1996 -- nesse ponto, sustenta que há a possibilidade de se utilizar o PLR20 ou o PRL60, à escolha do contribuinte, não podendo

haver uma mescla destes 2 métodos porque isso equivale à criação de um método novo pela fiscalização.

(iv) subsidiariamente, defende a impossibilidade de cobrança de juros sobre multa.

Recebi o processo em distribuição realizada em 14 de junho de 2018.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano , Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

A Recorrente sustenta, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração por suposta afronta à busca pela verdade material. Sobre a matéria, cumpre notar que as hipóteses de nulidade no processo administrativo estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72 o qual, em síntese, considera nulo o ato se praticado por pessoa incompetente ou, em se tratando de despachos e decisões (que não se confundem com o ato final do procedimento de fiscalização, que é o auto de infração), havendo preterição do direito de defesa.

No caso, tais situações não se caracterizaram eis que não se põe em dúvida a competência do autor, auditor fiscal, nem se tratou de despacho ou decisão passível de alegação de preterição do direito de defesa.

Também foram observados todos os requisitos fundamentais à validade do ato administrativo, nos termos do art. 10 do Decreto 70.235/72, tendo os fatos apurados sido descritos com o respectivo enquadramento legal e levados ao conhecimento da Recorrente.

Vale notar que, por conta do caráter inquisitório da ação fiscal, não há que se falar em contraditório ou ampla defesa antes da lavratura do auto de infração. É dizer, o auto de infração deve ser devidamente fundamentado e conter provas dos fatos que deram ensejo à cobrança, sob pena de improcedência, no entanto, salvo situações específicas expressamente previstas na legislação (como é o caso da comprovação dos métodos relacionados aos preços de transferência, o que foi observado) não há nessa fase qualquer dever de a autoridade fiscal dar fala ao contribuinte antes de documentar a cobrança do tributo. E, mesmo que tal fala tenha sido dada, não é obrigação da autoridade fiscal se manifestar sobre a documentação apresentada nem adiantar seu entendimento sobre os fatos investigados.

A autoridade fiscal exerce atividade plenamente vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN, devendo lavrar o auto de infração e produzir prova das circunstâncias que a levaram à conclusão pela existência de tributo devido. Não obstante, uma vez que tais provas tenham sido produzidas consoante o previsto na legislação, a autoridade autuante pode exigir o tributo que entenda ser legalmente devido, não havendo obrigação de franquear ao fiscalizado

ou às pessoas que pretende indicar como responsáveis qualquer direito de fala sobre seu entendimento.

Vale lembrar que a busca pela verdade material diz respeito ao esclarecimento de questões de fato e não há nos presentes autos qualquer indício de que tenha restado dúvidas à autoridade fiscal quanto aos fatos em questão -- especificamente, quanto aos cálculos empreendidos pela contribuinte.

O que ocorreu, na verdade, foi uma interpretação divergente de como deveria ser aplicado o direito aos fatos averiguados, discordância, portanto, quanto à aplicação da lei e não quanto aos fatos.

Assim, não vejo nos presentes autos qualquer afronta ao princípio da verdade material, razão porque rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

Também não vislumbro nulidades na decisão recorrida.

Conforme já mencionado, o artigo 59 do Decreto 70.235/1972 estabelece que são nulas as decisões proferidas com preterição ao direito de defesa, o que não ocorreu no caso em questão.

Ao contrário do que sustenta a Recorrente, a decisão recorrida não incorreu quer em contradição quer em omissão. Não há contradição quando a decisão recorrida afirma que as autoridades administrativas estão vinculadas aos ditames legais e, ao mesmo tempo, afasta o cálculo feito com base na Lei 9.430/1996 para aplicar o previsto na IN SRF 243/2002 porque, no entender da decisão recorrida, a IN não altera a lei mas a esclarece. Se se concorda ou não com isso é questão de mérito mas este é o raciocínio da decisão recorrida e está muito bem explicitado ali.

Também não há omissão quando a decisão recorrida se limita a afirmar que os precedentes mencionados pela contribuinte não seriam vinculantes já que esta não é a única razão argumentativa do julgado. Da mesma forma quando menciona o parecer normativo revogado (PN CST 390/1971).

Neste sentido, oriento meu voto por também rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

No mérito, discute-se basicamente a legalidade da IN SRF 243/2002 ao estabelecer os cálculos do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL para fins de cumprimento da legislação sobre preços de transferência.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes métodos de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

Entre os referidos métodos, interessa ao recurso especial em julgamento o chamado PRL60, que prevê margem de lucro de 60% na hipótese de bens importados aplicados à produção. Os textos em discussão são os seguintes:

Lei n. 9.430/1996	IN SRF 243/2002
<i>Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de</i>	<i>Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da</i>

<p><i>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></p>	<p><i>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></p>
<p><i>I- (...)</i></p>	<p><i>I - dos descontos incondicionais concedidos;</i></p>
<p><i>II- Método do preço de revenda menos lucro - PRL : definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:</i></p>	<p><i>II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;</i></p>
<p><i>a) dos descontos incondicionais concedidos;</i></p>	<p><i>III - das comissões e corretagens pagas;</i></p>
<p><i>b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;</i></p>	<p><i>IV - de margem de lucro de:</i></p>
<p><i>c) das comissões e corretagens pagas;</i></p>	<p><i>a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;</i></p>
<p><i>d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)</i></p>	<p><i>b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.</i></p>
<p><i>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)</i></p>	<p><i>(...)</i></p>
<p><i>2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda , nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)</i></p>	<p><i>§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.</i></p>
<p><i>(...)</i></p>	<p><i>§ 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.</i></p>
<p><i>§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.</i></p>	<p><i>§ 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.</i></p>
<p><i>§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.</i></p>	<p><i>(...)</i></p>
<p><i>§ 6º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o menor valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.</i></p>	<p><i>§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.</i></p>
<p><i>§ 7º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o menor valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.</i></p>	<p><i>§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será</i></p>
<p><i>utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.</i></p>	<p><i>utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.</i></p>
<p><i>§ 8º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o menor valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.</i></p>	<p><i>§ 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></p>
<p><i>utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.</i></p>	<p><i>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;</i></p>

	<p><i>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;</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><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;</i></p> <p><i>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.</i></p>

Uma simples comparação entre os textos já permite concluir que, ao abordar o método do PRL60, a IN 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

De fato, a Lei n. 9.430/1996 estabelece que o método PRL60 consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a Instrução Normativa se refere à média aritmética ponderada.

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no §11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro que não é versada na Lei 9.430/1996.

De fato, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do IRPJ e da CSLL, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

É dizer: anteriormente, o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que sustenta a Receita Federal, que leva em conta a contribuição da mercadoria estrangeira no custo total do bem.

A legitimação da IN 243/2001 demandaria do intérprete a reordenação na forma como as alíneas foram dispostas pelo legislador ordinário no art. 18, II, da Lei 9430/1996, de modo a excluir a participação de parte do texto do item 1 da alínea “d” e, assim, “criar” uma nova alínea “e”, inexistente no texto aprovado pelo Congresso Nacional. Ou seja, para que a fórmula proposta pela IN 243/2001 pudesse ser suportada pela Lei n. 9.430/1996

vigente à época dos fatos, o seu art. 18, II, deveria ser visualizado como se possuísse a seguinte redação:

(...)
 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;**
 (...)
e) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

Enfatize-se que, ao expedir instruções normativas, a Receita Federal deve centrar-se a disciplinar o texto legal na medida exata para permitir sua estrita observância. Não pode, nessa tarefa, criar novas obrigações ao contribuinte, muito menos metamorfosear expresso comando contido na legislação de regência. O caso sob exame deixa isso em evidência, já que a própria lei cuidou em fornecer todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL60, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma no ponto em questão.

Não há, no art. 18, II, da Lei n. 9.430/1996, qualquer espaço para interpretação. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à formula a ser adotada para o cálculo do PRL60, de modo que a IN 243/2002, em verdade, veio trazer uma segunda fórmula, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

O cenário é, portanto, de ofensa ao princípio da reserva da lei formal, dado que, como já sinalizado, a modificação empreendida traz repercussão na apuração do IRPJ e da CSLL, ao descartar os valores que restaram agregados no Brasil, em contraposição ao que se vislumbrava na matriz legal.

A linha que pretende sustentar que a IN 243 veio apenas regulamentar os ditames da lei não consegue explicar porque, em 2002, sem que tenha havido qualquer alteração na matriz legal (isto é, no texto do artigo 18 da Lei 9.430/1996), a Receita Federal houve por bem ALTERAR os cálculos então constantes da anterior regulamentação (IN 32/2001) para fins de apuração do PRL60. O quadro abaixo sintetiza as diferenças:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60	✓ PP = PR - L ✓ L = 60% (PR - VA)	✓ PP = PR - L - VA ✓ L = 60% * PR
Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.
Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Como admitir que regulamentações diferentes quanto às metodologias para apuração do PRL60 (IN 32/2001 versus IN 243/2002) se ambas têm como base legal o mesmo texto do artigo 18 da Lei 9.430/1996?

Vale notar que não consta que a RFB tenha efetuado qualquer retificação ou reconhecido qualquer incorreção quanto aos ditames da IN 32/2001, comportando-se portanto como se esta estivesse correta. Teria então deixado de cobrar tributo entendido como devido? Não parece ser o caso.

Tem-se, assim, que a regulamentação da IN 243/02 não apenas resulta em valores do preço de transferência diversos da anterior, mas também em aumento da tributação em comparação com o estabelecido no artigo 18 da Lei n. 9.430/1996, sendo, portanto, flagrantemente ilegal.

Ante o exposto, oriento meu voto por rejeitar as preliminares de nulidade para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Não obstante, como restei vencida em votação nesta turma quanto ao mérito, passo a votar o argumento subsidiário referente à não incidência de juros sobre multa. Neste ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Quanto à incidência de juros de mora sobre as multas tributárias aplicadas, basta observar o disposto nos artigos 113, 139 e 161 do CTN para se chegar à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído, *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.

(...)

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

(...)

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.

Não por outra razão, a Lei 9.430/1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora afirma, expressamente, a possibilidade de tal incidência:

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.

Ademais, o entendimento de se considerar legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal encontra sustentação na jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012), que reiterou o entendimento no sentido de ser “*legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário*”, seguindo a linha já adotada pela Segunda Turma do mesmo Tribunal (REsp nº 1.129.990/PR, em 1/9/2009).

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para rejeitar as preliminares e, no mérito, julgar procedente o recurso voluntário. Não obstante, tendo restado vencida no mérito em votação nesta Turma, voto por manter a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada.

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator Designado.

Apesar do bem fundamentado voto redigido pela Ilustre Relatora, ouso discordar de suas digressões a respeito da pretensa **ilegalidade** que se quer emprestar à Instrução Normativa SRF nº 243/2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Referida discussão já vem de longa data perante este Tribunal Administrativo, tendo recebido soluções diversas e antagônicas entre si.

Filio-me, entretanto, ao entendimento majoritário, que corresponde à inexistência da alegada ilegalidade da referida Instrução Normativa, editada que foi para dar contornos mais efetivos ao disposto na Lei nº 9.430/96, que introduziu na legislação brasileira as ferramentas necessárias ao correto tratamento tributário a ser dado às transações entre empresas vinculadas, realizadas entre diversos países no atual cenário econômico globalizado.

Para tanto, adoto como minhas as razões expendidas no brilhante voto do Conselheiro André Mendes de Moura, no julgamento em que proferido o Acórdão nº 9101-002.950 – 1ª Turma da CSRF, de 03 de julho de 2017. Diz o Conselheiro em seu voto:

Trata-se de assunto já bastante debatido, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles tem sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do *arm's length*.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção-modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço *arm's length* nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries.

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do *arm's length*.

E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.

Especificamente em relação ao método PRL, vale transcrever a redação em vigor à época dos fatos objeto da autuação:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.

E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.

Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN, extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênia para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri:

3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.

(...)

3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.

(...)

3.12.2.2 *Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?*

3.12.3 *Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96. Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquela princípio.*

3.12.4 *Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforme a própria lei se estiver concretizando o princípio arm's length.*

3.12.5 *Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio arm's length, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.*

3.12.6 *Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio arm's length nem em outro fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam. (grifei)*

Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do *arm's length*, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.

A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio *arm's length*.

E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada a tarefa para o ato administrativo complementar.

Natural, portanto, movimento no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma. Tanto que a lei primeiro foi regulamentada pela IN SRF nº 113, de 2000, depois pela IN SRF nº 32, de 2001, e, sem seguida, pela IN SRF nº 243, de 2002.

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do *caput* do inciso II, *PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos;*, ou (2) da alínea "d", "1", sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...).

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em erro gramatical, no sentido de que não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor*

agregado, que estaria concordando com a expressão deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...).

Aplicando-se as orientações do modelo matemático proposto pela IN SRF nº 32, de 2001, quaisquer das interpretações conduziram a uma distorção na apuração do preço parâmetro, principalmente em razão do tratamento conferido ao valor agregado, considerado de maneira isolada, completamente desconectado do processo produtivo.

Admitindo-se a técnica legislativa inapropriada, a fórmula teria os seguintes contornos:

$$\mathbf{PP = PL - 0,6xPL - VA}$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$\mathbf{PP = 0,4xPL - VA}$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Percebe-se PP e VA na condição de grandezas inversamente proporcionais. Com um VA elevado, o preço parâmetro poderia atingir um valor negativo. Ao ser tratado de maneira isolada, descontextualizada do processo produtivo, conferiu-se ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Ou seja, o modelo matemático não se prestaria a refletir a realidade da situação em análise.

Por outro lado, admitindo-se um erro gramatical, ter-se-ia a fórmula:

$$\mathbf{PP = PL - 0,6x(PL - VA)}$$

Desenvolvendo a equação:

$$\mathbf{PP = 0,4xPL + 0,6xVA}$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Neste caso a distorção seria tão evidente quanto a anterior, mas para um outro extremo. O PP e o VA estariam na condição de grandezas diretamente proporcionais. Da mesma maneira que na equação anterior, foi conferido ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Percebe-se que, agregando-se valor ao produto produzido no país, eventual distorção no preço do produto importado seria completamente neutralizada. O resultado implicaria em ausência de ajuste do preço do preço parâmetro mesmo diante da manipulação dos preços de produtos importados, quando o valor agregado respondesse por uma proporção significativa do produto.

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF nº 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor agregado no país. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total. Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: (custo do bem importado) / (custo do bem importado + valor agregado). A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

Vale transcrever o § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002:

§ 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. (grifei)

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

$$\text{PP} = \text{PL} \times \text{PPart} - 0,6 \times \text{PL} \times \text{PPart}$$

Considerando $\text{PL} \times \text{PPart} = \text{PBProd}$, então a fórmula seria:

$$\text{PP} = \text{PBProd} - 0,6 \times \text{PBProd}, \text{ ou } \text{PP} = 0,4 \times \text{PBProd}$$

onde PP: preço parâmetro; PL: preço líquido de venda, PPart: percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido e PBProd: participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido.

Destrinchando os elementos da equação, o PL (preço líquido de venda) é definido nos seguintes termos:

$$\text{PL} = \text{média aritmética ponderada de PV - D - I - C}$$

onde PV: preços de venda do bem produzido, D: descontos incondicionais concedidos, I: impostos e contribuições sobre as vendas, C: comissões e corretagens pagas, e N: quantidade de produtos importados

Por sua vez, o PPart (percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido), é definido por:

$$\text{PPart} = \frac{\text{CII}}{\text{CTBP}}$$

ou, ainda, por:

$$\text{PPart} = \frac{\text{CII}}{\text{CII} + \text{valor agregado}}$$

onde CII: custo do valor do bem, serviço ou direito importado e CTBP: o custo total do bem produzido, resultado da soma entre o CII e o valor agregado.

A diminuição do valor agregado, pretendida pela lei, foi modelada na equação pela introdução do valor agregado no denominador da divisão. Quanto maior a participação no valor agregado, obviamente, menor a participação do preço do produto importado na composição do custo total e, por isso, menor a sua colaboração na composição do preço de transferência.

Observa-se que, numa situação limite, se não houvesse valor agregado (que receberia o valor zero), o percentual de participação do produto importado seria CII dividido por CII, resultando em 1, ou seja, 100%. Registre-se que se trata de situação hipotética, que se presta a mostrar a validade do modelo proposto, isso porque a legislação trata da situação em que não há agregação de valor no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retomando à equação, de acordo com a definição da instrução normativa, a PBProd (participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido) é assim definida:

$$\text{PBProd} = (\text{média aritmética ponderada de PV - D - I - C}) \times \left| \frac{\text{CII}}{\text{CTBP}} \right|$$

Enfim, o Preço Parâmetro, definido no inciso V, § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002, é a diferença entre a PBProd e o percentual de margem de lucro aplicado sobre o PBProd.

Ou seja: **PP = PBProd - margem de lucro x PBProd**

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - \text{margem de lucro})$$

Observa-se que o **PBProd** é o **preço de revenda do produto importado**, calculado a partir de sua participação no preço de revenda do produto produzido que teve agregação de valor no país.

E, aplicando-se o percentual de presunção de margem de lucro de 60%:

$$\mathbf{PP = PBProd \times (1 - 0,6)}$$

$$\mathbf{PP = 0,4 \times PBProd}$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries, ao discorrer sobre o Resale Price Method (que se trata do PRL), a fórmula empregada é a mesma.

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

6.2.6.3. . Consequently, under the RPM the starting point of the analysis for using the method is the sales company. Under this method the transfer price for the sale of products between the sales company (i.e. Associated Enterprise 2) and a related company (i.e. Associated Enterprise 1) can be described in the following formula:

TP = RSP x (1 GPM), where:

TP = the Transfer Price of a product sold between a sales company and a related company;

RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and

GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.

Na equação **TP = RSP x (1 - GPM)**, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF nº 243, de 2002: **PP = PBProd x (1 - margem de lucro)**, onde PP é o preço praticado, PBProd é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
$\mathbf{TP = RSP \times (1 - 0,6)}$ $\mathbf{TP = 0,4 \times RSP},$ onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.	$\mathbf{PP = PBProd \times (1 - 0,6)}$ $\mathbf{PP = 0,4 \times PBProd},$ onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF nº 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma **evolução** do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do

custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do *arm's length*.

Tampouco há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do *arm's length*, ser instrumento de fomento à indústria nacional, razão pela qual se poderia receptionar entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula "PP = PL - 0,6x(PL - VA)".

A exposição de motivos da Lei nº 9.430, de 1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional:

As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico. (grifei)

Trata-se de norma com objetivo primordial de corrigir distorções entre o preço praticado nas operações de uma empresa e suas vinculadas, adotando-se como parâmetro o preço de mercado negociado entre empresas independentes, em referência clara ao princípio do *arm's length*.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A jurisprudência vem ratificando tal entendimento. Recentemente, na sessão de janeiro de 2016, o presente Colegiado julgou, por maioria de votos, pela legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, tendo o Acórdão nº 9101-002.175 apresentado a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionar 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.

O voto faz referência a jurisprudência judicial, como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF

nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.017381-4/ SP:

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

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF nº 243/02.

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

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

4. Apelação improvida.

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

Vale também transcrever ementa de decisão do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP, da Sexta Turma do TRF3:

TRIBUTÁRIO TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL60 APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXERCÍCIO DE 2002 LEIS NOS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NOS. 32/2001 E 243/2002 PREÇO PARÂMETRO MARGEM DE LUCRO VALOR AGREGADO LEGALIDADE INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DEPÓSITOS JUDICIAIS.

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

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

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-

matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

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

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 processo nº 16327.000590/200460, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 001738130.2003.4.03.6100/ SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...] (Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

E **não** há que falar que a Lei nº 12.715, de 2012 (convertida pela MP nº 563, de 2012), ao reproduzir dispositivos da IN SRF nº 243, de 2002, em tese teria o condão de "confirmar" a ilegalidade da instrução normativa. Tal assertiva não resiste a uma análise mais precisa da exposição de motivos da medida provisória:

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

- a) substituição dos atuais métodos do Preço de Revenda menos Lucro PRL20 e PRL60, aplicáveis, respectivamente, a hipóteses nas quais os bens importados sejam exclusivamente revendidos ou sejam submetidos a processos produtivos no Brasil, a um único método de cálculo de preço parâmetro, o que fará com que os controles em questão não mais sejam relevantes na tomada de decisões quanto à forma de atuação das entidades sujeitas aos controles de preços de transferência no Brasil, bem como eliminará inúmeros litígios concernentes à conceituação do que venha a ser “submissão a processo produtivo no País”, fator este de enorme insegurança jurídica no que toca à matéria;*
- b) aplicação, para fins de cálculo do PRL, de margens de lucro diferenciadas por setores da atividade econômica; (grifei)*
- 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;*

No que concerne ao PRL 20 e PRL 60, deixa clara a exposição de motivos que o cerne da alteração em relação à lei anterior é o estabelecimento de um único método de cálculo de preço parâmetro, entendendo ser uma melhoria em relação à situação pretérita, no qual havia diferença de tratamento entre (i) os bens importados exclusivamente revendidos e (ii) aqueles submetidos a processos produtivos no Brasil. Discorre, de maneira expressa, sobre a preocupação com litígio que provocava a "conceituação" da expressão "submissão a processo produtivo no País", o que, de acordo com o legislador, tratava-se de "fator este de enorme insegurança jurídica". Ora, não se fala, em nenhum momento, em se dissipar qualquer eventual dúvida sobre a legalidade do art. 18 da IN SRF nº 243, de 2002. Tanto que, na sequência, discorre a exposição de motivos sobre a aplicação de margens de lucro

diferenciadas por setores de atividade econômica, e sobre nova sistemática na apuração do preço de transferência para os valores a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação.

Observa-se que a exposição de motivos expressamente se manifestou quando entendeu que a lei alterou a norma tributária relativa aos preços de transferência, ou seja, na adoção de um único método de cálculo de preço parâmetro para o PRL, na definição de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica e na sistemática para a inclusão de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação no preço praticado. Por outro lado, na medida em que não discorreu sobre o método adotado pelo 18 da IN SRF nº 243, de 2002, confirmou a interpretação dada pela norma complementar, tanto que positivou o entendimento na nova redação da lei.

E se o legislador aproveitou a oportunidade para positivar, em texto legal, interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, trata-se de procedimento que em nada altera a norma tributária em análise (método de cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60), sob uma perspectiva substancial (material). A alteração é apenas no campo formal, tomando-se como referência a data de vigência da Lei nº 12.715, de 2012: antes, a norma tinha previsão em lei e em norma complementar (instrução normativa autorizada pelo art. 100 do CTN 9); após, a previsão apenas em lei.

Portanto, entendo não haver reparos ao procedimento da Fiscalização na utilização da IN SRF nº 243, de 2002.

Conforme bem arrematado no voto acima transcrito, não há reparos a se fazer em relação à Instrução Normativa nº 243, de 2002. Igualmente, não há nenhum reparo a ser feito em relação ao próprio voto transcrito, que abordou com extrema competência a matéria, inserindo os modelos matemáticos e comprovando através deles que a referida Instrução Normativa em nada inovou em relação ao disposto na Lei nº 9.430/96, ao contrário, elucidou a referida norma a correta maneira de se apurar eventuais distorções praticadas em operações comerciais entre pessoas vinculadas localizadas pelo mundo afora.

Como dito, o voto foi minucioso, fazendo referência à doutrina, e às jurisprudências administrativa e judicial mais recentes. Para complementar as referências acima, colaciono abaixo outros julgados administrativos, a corroborar a tese por mim defendida:

**Acórdão nº 9101-002.951 - 1ª Turma CSRF
Sessão de 03 de julho de 2017
Redatora Designada: Cons. Adriana Gomes Rêgo**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa apenas interpretou o comando da lei, sem extrapolar seus limites. A expressão matemática dela extraída, ao adotar a proporção do bem ou direito importado no custo total, é a que melhor alcança os objetivos da legislação dos preços de transferência.

**Acórdão nº 9101-003.024 - 1ª Turma CSRF
Sessão de 09 de agosto de 2017
Redator Designado: Cons. Rafael Vidal de Araújo**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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, dai porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

Por todo o exposto, não há que se falar em ilegalidade da IN 243/2002, nem com sua incompatibilidade em face de qualquer um dos métodos de apuração que trata, devendo o recurso voluntário ser rechaçado neste ponto.

Também não merece reparo a decisão recorrida no que pertine à alegada impossibilidade de adoção do PRL Ponderado. Reproduzo abaixo os argumentos expendidos pela DRJ/RJO, no Acórdão nº 12-94.252 - 8ª Turma, que adoto como minhas razões de decidir:

Impende salientar que o procedimento da fiscalização encontra amparo na Solução de Consulta Interna COSIT nº 30, de 30/07/2008, que concluiu o seguinte:

“Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção. Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL)”.

Reproduz-se a seguir, os fundamentos da referida SCI COSIT nº 30/2008 (destaques do original).

O cerne da questão está na aplicação do § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. Este dispositivo normativo apresenta o seguinte conteúdo:

“Normas Comuns aos Custos na Importação

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

(...)”

8. Nota-se que, a prevalecer a tese de que o PRL consiste em dois métodos distintos, a pessoa jurídica poderia proceder a algum tipo de planejamento tributário, utilizando-se do benefício de escolher, como dedutível, o maior valor apurado, podendo desconsiderar, assim, toda a apuração do preço parâmetro com base no PRL, com margem majorada de 60% e de maior ajuste potencial. Conseqüentemente, assim procedendo, os valores apurados, via margem de 60%, estariam fora do cálculo da média aritmética ponderada.

9. Para dirimir esta dúvida, deve-se, então, analisar a base legal do § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. Esta normativa tem como base o § 1º conjugado com o § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

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;
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)

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.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

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

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 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.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

10. Observa-se que o *caput* do art. 18 subdivide os métodos de apuração dos preços de transferência em três incisos: I - Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; II - Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL e

III - Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL. Não havendo, em relação aos métodos de apuração, outras subdivisões.

11.Da mesma forma, as condicionantes, para o uso dos métodos, estabelecidas nos parágrafos seguintes, estão correlacionadas a cada um dos incisos. Assim, a condição, fixada no § 1º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, também presente no § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, de que “as médias aritméticas dos preços e o custo médio de produção deverão ser calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos, consistentemente, durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos”, está relacionada diretamente a cada inciso – I (PIC), II (PRL) e III (CPL) –, portanto a cada método.

12.Do mesmo modo se apresenta o § 3º, de que para o método PRL (inciso II) somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados. Mais uma vez, esta condição exclusiva para o método PRL não distingue especificidade para a margem de vinte por cento ou sessenta por cento.

13.E, por último, chega-se ao § 4º, em que na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado. Nesse parágrafo, já está subentendido que, para o legislador, cada método está correlacionado a cada inciso do caput.

14.Enfim, tendo em vista a redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pode-se chegar a interpretação alcançada pelo § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, de que ao se eleger um método, seja ele o PIC, o PRL e o CPL, para se calcular média aritmética ponderada dos preços parâmetros, este deverá ser por todo o período de apuração do imposto de renda.

15.Assim, se o PRL for o método eleito para se apurar o preço parâmetro de determinado insumo importado de empresa vinculada, este método deverá permanentemente ser adotado para efeito do cálculo do preço parâmetro médio ponderado durante todo o período anual de apuração. Da mesma forma se aplica ao PIC e ao CPL. Na hipótese de utilização do cálculo do preço parâmetro, para um mesmo insumo importado, de mais de um método, cabe a prerrogativa de se considerar dedutível o maior valor apurado.

16.O mesmo raciocínio, posto no item anterior, deverá ser aplicado nas hipóteses em questão da presente consulta. Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção. Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL).

17.Idêntica metodologia será aplicada na apuração do preço médio ponderado do PRL, relatada nos dois itens anteriores, na hipótese, ressaltase que não está mencionada na presente consulta, a qual determinado insumo

importado é aplicado na produção de diversos bens finais, podendo gerar preços parâmetros distintos para cada bem final envolvido.

18. Por fim, cabe mencionar o questionamento em relação as informações prestadas no Manual de Ajuda DIPJ e do Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica. Essas normativas procuram informar ao contribuinte, de forma clara e didática, os diversos métodos de apuração dos preços de transferências. A rigor, não apresentam erros, mas estão assentadas sobre a premissa de que determinado insumo importado seja todo ele aplicado exclusivamente em uma determinada finalidade. Na hipótese do PRL, foi suposto que determinado insumo importado seja aplicado exclusivamente na produção de outro bem, utilizando-se o PRL, com margem de sessenta por cento, ou outro bem seja utilizado exclusivamente a para a revenda, utilizando-se o PRL, com margem de vinte por cento.

19. Assim, o que se pode sugerir em relação a essas informações é que se acrescente, principalmente no Perguntas e Respostas, a hipótese discutida nesta Consulta, quanto a aplicação do PRL, como método de apuração do preço de transferência, em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos.

A autoridade administrativa, inclusive este Órgão julgador, está vinculado ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo (como o veiculado via referida SCI Cosit nº 30/2008).

Dessa forma, há que se considerar correto o procedimento da fiscalização com relação aos itens importados que foram, ora revendidos, ora aplicados na produção (cálculos do preço-parâmetro através da média ponderada com margem de lucro de 20% e de 60%, respectivamente), por encontrar-se respaldado na SCI Cosit nº 30/2008.

Os métodos previstos na legislação que rege a matéria são aqueles previstos nos incisos I a III do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. São eles o PIC, PRL e CPL respectivamente. Neste sentido, não existem dois métodos PRL, mas tão somente um único, que deve ser aplicado conforme a definição estabelecida no inciso II do mesmo art. 18. No caso em apreço, a Contribuinte importou mercadorias tanto para revenda quanto para aplicação em produtos de sua produção no país.

Nesses casos, a sistemática de cálculo pelo método PRL deve levar em consideração tanto a margem de lucro de 60% sobre o preço de revenda (prevista no item 1, da alínea "d", do inciso II), quanto a margem de 20% (constante do item 2 da mesma alínea "d", inciso II). Para tanto, nada mais lógico do que aplicar a forma de apuração esmiuçada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 30, de 30/07/2008, que esclareceu, para casos tais, ser absolutamente escorreita a adoção de média ponderada para os preços parâmetros, calculados conforme a destinação dos produtos importados, seja para revenda no mercado interno, seja para utilização no próprio processo produtivo.

Importante, então, deixar bem claro que não existem duas espécies do gênero PRL (PRL20 e PRL60), como quer fazer crer a Recorrente, mas tão somente um único método, cujo resultado deverá ser objeto de comparação com os demais para efeito de determinação do mais adequado a cada caso concreto (atendendo ao disposto no § 4º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96).

Por conseguinte, absolutamente incabível a alegação de que a Autoridade Fiscal teria agido *contra legem*, "*criando*" método diverso a violar o princípio da legalidade estrita. Violação à legislação seria adotar o entendimento da Recorrente de que se deveria utilizar o chamado PRL20 para a determinação do preço parâmetro, inclusive daqueles bens

que teriam sido utilizados na produção de seus produtos localmente; isso sim, seria ir de encontro à norma legal.

Em relação aos demais pontos objeto do Recurso Voluntário (arguições de nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida, além dos juros sobre a multa de ofício), me alinho às conclusões já constantes do voto da Ilustre Relatora para negar provimento ao recurso.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves