



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

**Processo n°** 16561.720034/2014-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.043 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de junho de 2016  
**Matéria** IRPJ: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. IN SRF N° 243/2002. LEGALIDADE.

A IN SRF n° 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei n° 9.430/96, na redação dada pela Lei n° 9.959/2000.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO MÉTODO PIC. IMPOSSIBILIDADE

Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado a sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APLICAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO PIC PARA TAIS FINS.

O método PIC não pode ser utilizado como forma de se afastar a ocorrência da vantagem indevida, prevista no Tratados, uma vez que neste método (PIC) faz-se uma comparação entre o preços praticado entre duas pessoas vinculadas com o preço praticado em operações realizadas por outros importadores, com outras pessoas não vinculadas. O art. 9º dos tratados modelo OCDE não permite comparações externas, restringindo a sua aplicação às hipóteses de "divergência interna" entre os preços praticados pelo mesmo importador nas suas relações com pessoas vinculadas e nas suas relações com terceiros não vinculados.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário:2009

ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que davam integral provimento ao recurso com base no pressuposto de ilegalidade da IN 243. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães – Presidente

(assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Correa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

## Relatório

**HONDA AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA**, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário exigido.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, do qual ora me valho:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foram lavrados os autos de infração de fls.26.020 a 26030, exigindo o IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário (AC) de 2009, tendo em vista a adição ao lucro líquido, na apuração do lucro real, do valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência relativamente aos seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior.

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTO	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA 75%	TOTAL (R\$)
IRPJ	160.434.218,37	61.735.087,23	120.325.663,78	342.494.969,38
CSLL	57.756.318,61	22.224.631,40	43.317.238,96	123.298.188,97

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no processo que a contribuinte foi intimada a informar o método de preço de transferência adotado e a apresentar relação de pessoas vinculadas, memórias de cálculos, arquivos magnéticos e demais papéis de trabalho, para a comprovação dos preços de transferência em suas operações de importação no AC de 2009.

Inicialmente, foram solicitados à contribuinte somente os dados relativos às importações dos itens mais relevantes (49) em termos de custos de importação, sendo solicitado depois, o preenchimento da tabela de dados para mais 355 itens, representando no total (404 itens) 80% do valor total importado no ano fiscalizado.

Um ponto relevante destacado foi que a empresa faz uso do benefício fiscal denominado “Recof Automotivo”. No caso do preço de transferência, a suspensão do imposto de importação impacta diretamente sobre os preços praticados (CIF + II). Questionada sobre a influência do uso do regime nos cálculos do PT, a empresa esclareceu que adotou um critério conservador, tendo considerado o imposto de importação nos cálculos dos preços praticados, para todos os casos, independentemente do produto final ter sido exportado ou não, condição esta para que ela pudesse aproveitar o benefício fiscal da suspensão do imposto.

Em resposta às intimações, a empresa apresentou as planilhas “Memórias de Cálculo Honda 2009 Completo”, “Papéis de Trabalho Preço Praticado PIC”, “Papéis de Trabalho Preço Praticado PRL parte 1” e “Papéis de Trabalho Preço Praticado PRL Parte 2”

Em função do material fornecido pela empresa e com base na DIPJ do AC de 2009, pode-se verificar que a contribuinte utilizou o método PRL para os cálculos dos preços parâmetros em suas operações de importações para o período fiscalizado: a) método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro: a1) de 20% - PRL20, conforme disposto no item "a" do inciso IV do art-12 da IN SRF Nº 243/2002, para o caso de importações realizadas para revendas sem qualquer agregação de valor e a2) de 60% - PRL60, conforme disposto no item "b" do inciso IV do art. 12 da IN SRF Nº 243/2002, para o caso de importações de insumos que foram submetidos ao processo de produção na fabricação de produto para venda; b) método dos Preços Independentes Comparados -PIC, conforme disposto no art.8º da IN SRF nº 243/2002, para os casos em que tinha disponíveis os preços praticados em outras operações similares, nas condições elencadas no parágrafo único do artigo citado, utilizando tais preços como preços parâmetros.

Segundo os valores declarados na DIPJ a empresa adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, a título de preço de transferência, o montante de R\$ 79.520.497,35, sendo:

Tipo	Método	Valor do Ajuste
Bens	IMP PRL 20%	71.712.011,05
Bens	IMP PRL 60%	0,00
Não Especificadas (Imp + Exp)		7.808.486,29
Total		79.520.497,34

Composição do ajuste total por método com a abertura do código "Não Especificadas", (planilha apresentada pela empresa à fl. 25.979, recibo à fl. 234):

Método	Importação	Exportação
PIC	949,71	0,00
PRL20	77.965.868,63	0,00
PRL60	226.999,40	0,00
CAP	0,00	572.547,69
PVA	0,00	0,00
PVEx	0,00	754.131,91
Total	78.193.817,74	1.326.679,60

A fiscalização constatou o que segue, quanto aos métodos utilizados pela contribuinte:

- PIC: usado para cinco insumos, que não estavam entre os 404 itens considerados relevantes pela fiscalização. Desse modo, o método PIC para o procedimento fiscalizatório não foi considerado;
- PRL: esse método utiliza, para o cálculo dos preços praticados, o valor CIF + II da mercadoria importada, ou seja, o valor do custo adicionado ao seguro, frete e ao imposto de importação.

- Recof: Como já informado, a contribuinte utiliza do Recof Automotivo, que lhe permite importar os insumos com suspensão dos impostos, quais sejam, II, IPI, PIS e Cofins, com o compromisso de exportar os produtos nos quais os insumos foram empregados.

Caso a exportação não se realize, ou o produto seja internalizado, os impostos dos insumos correspondentes passam a ser devidos e devem ser recolhidos.

Verificou o fisco que a contribuinte incluiu nos cálculos dos preços praticados o imposto de importação, independentemente de ter sido recolhido ou não, em caráter conservador, devido às dificuldades que a empresa enfrenta em apurar a real quantidade de veículos exportados. Relatou o fisco que a empresa, apesar de utilizar o II para efeito do cálculo dos preços de transferência, não teria deixado de expurgar o valor do mesmo (relativo aos automóveis exportados) do CPV.

- PRL: Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20% (PRL20).

O PRL20 somente pode ser aplicado para os itens importados e que foram revendidos sem qualquer agregação de valor no país. A legislação do preço de transferência admite a dedução da margem fixa de lucro de 20% nos preços de vendas excluídos os descontos incondicionais.

Com relação aos cálculos do PRL20, a fiscalização não encontrou grandes problemas quanto aos cálculos dos preços praticados e parâmetros dos itens que apenas foram revendidos. No entanto, apurou inconsistências quanto às quantidades ajustadas, tendo em vista que a empresa não considerou as quantidades dos estoques iniciais em seus cálculos.

- PRL: Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 60% (PRL60).

O PRL60 somente pode ser utilizado quando da importação de matéria prima e produto semi-acabado que sofreram agregação de valor no país. Segundo o PRL60 a margem fixa de lucro é de 60%, cuja base de cálculo é definida pelo inciso IV do parágrafo 11 do item b do art. 12 da IN SRF nº243/2002.

Concluiu a fiscalização que a contribuinte não seguiu os ditames da IN SRF 243/2002, art. 12, § 11, e os valores apresentados pela empresa foram recalculados.

Para o recálculo do PRL20 e do PRL60 os insumos foram divididos em dois grupos: aqueles que não sofreram agregação de valores no país e simplesmente foram revendidos (PRL20) e aqueles que sofreram agregação de valores antes de serem vendidos (PRL60), englobando nesse último grupo os casos mistos (revenda + produção).

Sendo notificada da autuação a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 26.037 a 26.078, na qual alega:

- A existência de regras e métodos de preços de transferência não deveria implicar o entendimento de que nas operações comerciais entre partes relacionadas há transferência excessiva ou indevida de lucro. Pelo contrário, no atual contexto global, em que as empresas multinacionais são submetidas a rígidos processos de auditoria e *compliance* em todos os países onde atuam, a transferência de lucros excessivos ou indevidos em operações comerciais deve ser vista como exceção e não como regra, considerando, ainda, que todos os países têm regras para aferição de preços de transferência a partir do modelo internacional e comum a todos os países definidos pela Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico - OCDE.

- Assim, o absurdo na presente autuação não é a falta de ajuste, mas sim o seu excesso, ao pretender tratar como transferência de resultado, considerável parcela do valor comercializado pela Requerente no ano-calendário de 2009.

- De plano, e como se verá em detalhes a seguir, o procedimento adotado pela Requerente no cálculo do PRL60 está em conformidade com o disposto no artigo 18, inciso II, alínea d, item 1 da Lei nº 9.430/96. As supostas irregularidades apontadas pela D. Fiscalização encontram suporte unicamente em dispositivos da IN 243/02 que inovaram em relação ao texto legal, ao criar uma metodologia que majora indevidamente a carga tributária das empresas. Na Lei nº 9.430/96 não há qualquer dispositivo que obrigue a Requerente a calcular o preço parâmetro com base na fórmula trazida, sem fundamento legal, na IN 243/02.

Note-se que 98% das operações selecionadas pela D. Fiscalização e submetidas ao PRL60 tiveram algum ajuste no lucro tributável. Em outras palavras, a D. Fiscalização quer fazer crer que 98% dos itens importados pela Requerente e submetidos à regra do PRL 60%, traduzem algum tipo de distribuição excessiva ou indevida de resultado para empresas a ela vinculadas.

Esse é o resultado da aplicação da IN 243/02 nos seus moldes atuais.

Como será demonstrado a seguir, esses ajustes são absurdos e não possuem qualquer fundamento na Lei 9.430/96.

#### **(b) Os cálculos realizados pela Requerente conforme a Lei 9.430/96**

Nos termos do artigo 18, inciso II, alínea d, item 1, da Lei nº 9.430/96, o Método PRL60 é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos, diminuídos: (i) dos descontos incondicionais concedidos; (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (iii) das comissões e corretagens pagas; (iv) da margem de lucro de 60% (sessenta por cento), calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nos itens anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Para ilustrar a aplicação do cálculo conforme o disposto acima e a distorção na aplicação da IN 243/02, será tomado como exemplo o insumo "CONJ MOTOR SI", de código "1000ARRD M00009", que é utilizado na produção do "CIVIC 4 PORTAS SI MT". A Requerente realiza a importação do componente por R\$ 12.859,20.

Serão consideradas no exemplo as operações de venda do produto "CIVIC 4 PORTAS SI MT", de código "00000SNYXMA1". Na fabricação desse produto final, a utilização do insumo é de 1,00 para 1,00 (1 insumo para 1 produto final), resultando em um custo de aquisição da matéria prima de R\$ 12.859,20.

Na manufatura do produto final, agrega-se no Brasil o valor de R\$ 17.421,78, que adicionado a R\$ 33.988,64, referente ao valor total de matérias primas aplicadas na manufatura, totaliza um custo de R\$ 51.410,42, que engloba outras matérias primas e mais o custo de produção do bem. Posteriormente, esse produto é distribuído ao mercado por R\$ 61.335,36, líquido dos impostos incidentes sobre as vendas:

A partir da ordem do cálculo prevista no artigo 18, inciso II, alínea d, item 1, da Lei 9.430/96, o primeiro passo para aplicação do método PRL foi o de calcular o preço líquido de venda, por meio da subtração dos descontos incondicionais

concedidos, os impostos e contribuições, e as comissões e corretagens. No caso, o preço líquido apurado foi de R\$ 61.335,36

O próximo passo é descontar desse valor a margem de lucro, definida como o preço líquido de venda menos o valor agregado no País, multiplicado por 60%.

Preço líquido de venda	R\$ 61.335,36
Valor agregado no País	(-) R\$ 17.421,78
Base do cálculo para apuração da margem lucro	R\$ 43.913,58
Margem de lucro de 60%	R\$ 26.348,15 (60% de R\$ 43.913,58)

Obtido o valor da margem de lucro, realizou-se simples subtração para encontrar o preço parâmetro total.

Preço Líquido de venda	R\$ 61.335,36
Margem de lucro	(-) R\$ 26.348,15
Preço parâmetro total	R\$ 34.987,21

O preço parâmetro total refere-se ao limite de dedutibilidade para todas as matérias-primas importadas de empresas vinculadas e aplicadas ao produto acabado. Note-se que no presente caso o produto acabado leva aproximadamente 1099 matérias primas importadas de pessoas vinculadas.

Com base nisso, é necessário alocar a parcela do preço parâmetro total para a matéria-prima em análise. Para isso, é calculada a representação da matéria-prima em análise no valor total de matérias-primas importadas de pessoas vinculadas aplicadas ao produto acabado.

Preço parâmetro total	R\$ 34.987,21
Representação da Matéria Prima em análise no valor total de matérias primas importadas (R\$ 12.859,20/R\$ 33.988,64)	37,83%
Preço parâmetro do componente importado	R\$ 13.237,00
Ajuste tributável	zero

Portanto, em conformidade com a Lei nº 9.430/96, o valor de R\$ 12.859,20 pago pela Requerente à sua parte vinculada na importação do Insumo "1000ARRD M00009", para utilização na fabricação do produto "OOO0OSNYXMA1" é integralmente dedutível por não ter excedido o preço parâmetro determinado de acordo com o método PRL.

#### (c) O cálculo realizado pela Fiscalização

Para fins de comparação, vamos analisar a mesma operação de acordo com a sistemática adotada pela D. Fiscalização no Auto de Infração (IN 243/02).

Com base nas informações fornecidas pela Requerente, a D. Fiscalização, como primeiro passo, calculou o preço líquido de venda do produto, excluindo os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos, os impostos e

contribuições sobre as vendas, e as comissões e corretagens pagas. O valor apurado, tal qual para a Requerente, foi de R\$ 61.335,36. Até esse ponto não se observa qualquer diferença entre os cálculos da D. Fiscalização e da Requerente. Entretanto, nos passos a seguir ocorrem alguns exemplos que diferem completamente a Lei nº 9.430/96 da IN SRF 243/02, como veremos a seguir.

Em seguida, conforme consta no Demonstrativo do Cálculo do Preço de Transferência, a D. Fiscalização calculou o percentual de participação do componente importado no custo total do produto produzido (indicado como a "Participação").

Custo total do produto	R\$ 51.410,42	100%
Representatividade do componente importado no custo total	R\$ 12.859,20	25,01%

Obtido esse percentual, apurou-se a Representatividade do Custo na receita Líquida, que corresponde ao valor de participação do componente importado no preço líquido de venda:

Preço líquido de venda	R\$ 61.335,36
Representatividade do componente importado no custo total	25,01%
Representatividade do custo na Receita Líquida	R\$ 15.341,71 (25,01% de R\$ 61.335,36)

Logo após, a D. Fiscalização calculou a margem de lucro de 60%, que foi aplicada somente sobre o valor da participação do bem importado no preço líquido de venda, e não mais sobre o preço líquido de venda total subtraído do valor agregado, como determina a Lei 9.430/96.

Preço líquido de venda	R\$ 61.335,36
Representatividade do Custo na Receita Líquida	R\$ 15.341,71
Margem de lucro de 60%	R\$ 9.205,03 (60% de R\$ 15.341,71)

Por último, o valor da margem de lucro foi subtraído do valor da Representatividade do Custo na Receita Líquida, a fim de se determinar o preço parâmetro aplicável e os ajustes a serem realizados.

Representatividade do Custo na Receita Líquida	R\$ 15.341,71
Margem de Lucro	(-) R\$ 9.205,03
Preço Parâmetro do componente importado	R\$ 6.136,68
Ajuste tributável total	R\$ 6.722,52

Examinando os cálculos transcritos acima, é fácil perceber que há uma série de elementos que não constam da letra do artigo 18, inciso II, alínea d, item 1, da Lei 9.430/96, e que provocam um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis.

Na metodologia adotada pela Requerente, que segue exatamente os parâmetros da Lei 9.430/96, não houve ajuste, enquanto na metodologia adotada pela D. Fiscalização, que segue a IN 243/02, o ajuste tributável apurado foi de mais da metade do valor do componente importado.

Essa diferença no ajuste tributável afeta diretamente a base de cálculo de IRPJ e CSLL com aumento indevido do valor a pagar desses tributos. É nítido que a IN 243/02 extrapolou sua competência, que é de norma meramente regulamentar e interpretativa.

Como norma ilegal, não deveria ser adotada pela Requerente em prejuízo da Lei 9.430/96. A seguir, será demonstrada a falta de fundamento legal da IN 243/02 e o perfeito atendimento, pela Requerente, das leis que regulam a apuração de preços de transferência. Frise-se que a diferença entre os cálculos se repete para todos os outros insumos listados pela D. Fiscalização.

A distorção do cálculo da IN 243/02 é tão patente que tem por consequência ajustes em todas as importações selecionadas pela D. Fiscalização no período e os ajustes apurados representam parcela considerável do total de importações realizado pela Requerente no período.

#### **(d) O cálculo conforme sugere a IN 243/02**

- Acima foram comparados o cálculo do preço parâmetro realizado pela Requerente e, em seguida, o cálculo realizado pela D. Fiscalização, com base na IN 243/02.

- O preço parâmetro apurado pela D. Fiscalização foi de R\$ 6.136,68, resultando em ajuste de R\$ 6.722,52, por unidade do produto "1000ARRD M00009", e R\$ 2.218.430,81 no total.

- Em outras palavras, isso significa dizer que, para não se sujeitar a ajuste de preços de transferência, a Requerente deveria ter importado o item "1000ARRD M00009" de parte vinculada no valor R\$ 6.136,68.

Suponha que a Requerente, a fim de cumprir o que dispõe a IN 243/02, passe a adotar esse preço em suas relações comerciais com parte vinculada. Com o novo preço do produto importado seriam aplicadas novamente as regras da IN SRF 243/02 a fim de aferir-se a inexistência de ajuste no lucro tributável.

O primeiro passo é calcular o preço líquido de venda do produto, excluindo os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições sobre as vendas, e as comissões e corretagens pagas.

O valor apurado, tal qual para a Requerente, seria de R\$ 61.335,36.

Na seqüência, é calculado o novo custo total do produto vendido considerando o novo custo de aquisição da matéria-prima que tomaremos como exemplo:

Custo de produção do produto acabado	R\$ 51.410,42
Redução do custo de aquisição da matéria prima em análise (R\$ 12.859,20 – R\$ 6.136,68)	R\$ 6.722,52
Novo custo do produto vendido	R\$ 44.687,90

Em seguida, calcula-se o percentual de participação do componente importado no custo total do produto produzido:

Custo total do produto	R\$ 44.687,90	100%
Representatividade do componente importado no custo total	R\$ 6.136,68	13,73%

Obtido esse percentual, apura-se a Representatividade do Custo Receita Líquida:

Preço líquido de venda	R\$ 61.335,36
Representatividade do componente importado no custo total	13,73%
Representatividade do Custo na Receita Líquida	R\$ 8.422,76 (13,73% de R\$ 61.335,36)

Logo após, calcula-se a margem de lucro de 60%, que deve se somente sobre o valor da participação do bem importado no preço de venda.

Preço líquido de venda	R\$ 61.335,36
Representatividade do custo na Receita Líquida	R\$ 8.422,76
Margem de lucro de 60%	R\$ 5.053,66 (60% de R\$ 8.422,76)

Por último, o valor da margem de lucro é subtraído do valor da Representatividade do Custo na Receita Líquida, a fim de se determinar o preço parâmetro aplicável e os ajustes a serem realizados.

Representatividade do custo na receita líquida	R\$ 8.422,76
Margem de lucro	(-) R\$ 5.053,66
Preço total do componente importado	R\$ 3.369,11
Ajuste tributável total	R\$ 2.767,58

Surpreendentemente, há ajuste. O valor apurado pela D. Fiscalização como preço parâmetro, se adotado pela Requerente em suas operações, também acarretaria ajuste!

Como se vê, a IN 243/02 introduz uma lógica de cálculo redundante que, em muitos casos, gera ajuste independentemente do preço praticado pela Requerente.

Esses resultados da aplicação da IN 243/02 não apenas evidenciam o distanciamento formal das disposições da Lei 9.430/96, mas também seu descompasso com o propósito da lei, que é evitar a transferência de resultados por meio de transações comerciais.

A majoração da base de cálculo de IRPJ e CSLL por conta da IN 243/02, em descompasso com a fórmula prevista pela Lei 9.430/96, é também demonstrada em estudo preparado pelos consultores da Deloitte, Touche & Tohmatsu (doc. nº 6).

### III. O DIREITO

**(a) A competência da autoridade administrativa para analisar a falta de fundamento legal da IN 243/02**

- A autoridade administrativa é competente para analisar a falta de fundamento legal da IN 243/02. Com efeito, as normas de hierarquia superior podem ser aplicadas diretamente, quando verificada uma antinomia ou incompatibilidade com normas de hierarquia inferior (como ocorreu no presente caso, onde a IN 243/02 extrapolou o disposto na Lei 9.430/96).

A legalidade de determinada Instrução Normativa decorre justamente das leis que lhe dão embasamento e da Constituição Federal. Assim, antes de a autoridade administrativa aplicar determinados preceitos expressos em instruções normativas, é necessário que ela avalie as normas de hierarquia superior. Afinal, ao deixar de lado argumentos baseados nas leis ordinárias, os órgãos judicantes da Fazenda Pública restringem o direito de defesa do contribuinte e suas garantias constitucionais.

Demonstrada a possibilidade das Autoridades Administrativas julgadoras analisarem a falta de fundamento legal da IN 243/2002, a Requerente passa a expor as razões de fato e de direito que confirmam a regularidade do procedimento e dos ajustes realizados pela Requerente, e a conseqüente improcedência do lançamento efetuado pela D. Fiscalização.

**(b) Evolução das regras aplicáveis ao PRL60 e a IN 243/02**

Com a edição da Lei nº 9.959, de 27.1.2000, restou expressamente permitida a utilização do método PRL no caso da importação de bens aplicados à produção. A modificação trazida pela 9.959/00 com relação à sistemática anterior é que deveria ser considerada uma margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda, diminuído das deduções previstas na Lei 9.430/96 e do valor agregado no País.

Nos termos da Instrução Normativa nº 113, de 19.12.2000, e da Instrução Normativa nº 32, de 30.3.2001, na hipótese de bens aplicados à produção, o preço parâmetro para comparação corresponderia à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%.

Referidas IN deixavam claro que o método PRL deveria ser calculado com base no preço de venda do bem produzido, e que este deveria ser tomado em seu valor absoluto. Com base nesse valor, seriam feitas as deduções previstas em lei e diretamente calculada a margem de lucro. Finalmente, a margem de lucro seria diretamente diminuída do preço líquido de venda, para apuração do preço parâmetro, sem qualquer cálculo adicional.

No entanto, a IN 243/02 modificou a estrutura do PRL no caso de bens aplicados à produção, introduzindo um procedimento adicional. Nos termos da IN 243/02, é necessário efetuar um cálculo proporcional sobre o preço líquido de venda, para somente depois determinar o valor da margem de lucro e o preço parâmetro aplicável.

De acordo com o artigo 12, § 11, incisos I a V, da IN 243/02, no caso da importação de bens aplicados à produção, o preço parâmetro do PRL será apurado conforme a seguinte metodologia:

(i) obtêm-se o preço líquido de venda, por meio da 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) calcula-se o percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido, com base na planilha de custos da empresa;

(iii) aplica-se o percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido (item ii) sobre o preço líquido de venda (item i), para encontrar o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido;

(iv) calcula-se a margem de lucro, por meio da aplicação do percentual de 60% sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido (item iii); e

(v) o preço parâmetro será equivalente à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido (item iii) e a margem de lucro de 60% (iv).

As disposições trazidas pela IN 243/02 não estão em qualquer lugar previstas na Lei 9.430/96 e têm implicações significativas, provocando um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis, como se viu acima.

A IN 243/02 criou uma nova sistemática de cálculo do PRL 60% não prevista no artigo 18 da Lei 9.430/96, pelo que não pode ser aplicada ao cálculo do preço parâmetro, apurado por meio do PRL 60%, nas operações em questão, porque implica a majoração da base de cálculo do IRPJ e CSL.

Serão, então, desmontadas essas diferenças e a ilegal majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

### **(c) A majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSL por meio da metodologia introduzida pela IN 243/02**

Conforme demonstrado, há uma flagrante diferença no resultado dos ajustes realizados pela Requerente, com base na Lei 9.430/96, e aqueles realizados pela D. Fiscalização, com fundamento na IN 243/02.

Essa diferença positiva, que acarreta maior ajuste tributável, não ocorre exclusivamente no caso em tela, mas em qualquer hipótese de aplicação do método PRL60 tal qual previsto na IN 243/02. Em alguns casos, a IN 243/02 aponta a necessidade de ajuste mesmo se adotado o próprio preço calculado pela D. Fiscalização, com base na própria IN 243/02.

Com efeito, a IN 243/02 introduz elementos no cálculo do PRL60, tornando-o mais oneroso ao contribuinte ao majorar os ajustes tributários.

Da mesma forma, a IN 243/02, nos parágrafos 4º e 6º, do artigo 4º, determinou a inclusão dos valores relativos ao transporte e o seguro na apuração do preço utilizado como parâmetro. Nesse ponto, a IN 243/02 também inovou, pois o §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, determina que os valores relativos a fretes o seguro internacional serão dedutíveis, em sua integralidade, sempre que suportados pelo Importador nacional e pagos a terceiro não-vinculado.

A relação entre a mudança da metodologia para cálculo do PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem apontada no voto proferido pelo DESEMBARGADOR MÁRCIO MORAES, do Tribunal Regional Federal ("TRF") da 3ª Região, nos autos da Apelação Cível n. 0034048-52.2007.4.03.6100/SP:

*"(...) ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 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.*

(...)

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

*Nesse diapasão atente-se que, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, quanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bom é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.*

*E 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, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira ao custo total do bem".*

Resta claro, portanto, que a IN 243/03, ao alterar o cálculo do PRL60, majorou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

#### **(d) Impossibilidade de majoração da base de cálculo de tributo por Instrução Normativa**

Os ajustes determinados pelas regras de preços de transferência são diretamente agregados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo conseqüências imediatas na determinação do montante do débito fiscal do contribuinte. Nesse sentido, a alteração no modo de cálculo do método PRL modifica o próprio critério de determinação da base de incidência tributária. Tal modificação jamais poderia ser introduzida por uma Instrução Normativa, que é norma secundária de direito tributário.

No campo do direito tributário vigora a estrita legalidade, segundo a qual toda e qualquer disposição no sentido de instituir ou aumentar tributo deve estar contida em lei.

Cabe também à lei definir todos os aspectos da hipótese de incidência do tributo, estabelecendo, de forma detalhada e completa, os critérios a serem adotados em sua cobrança.

De acordo com disposto no artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

A alteração na sistemática de cálculo do PRL implica justamente mudança na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, tornando tais tributos mais onerosos.

Como visto, uma alteração desse tipo só poderia ser implementada por lei, e não por meio de instrução normativa, sob pena de afronta ao artigo 97 do CTN.

Portanto, tem-se que o procedimento adotado pela Requerente, de utilizar a metodologia prevista na Lei 9.430/96 para calcular os ajustes feitos com base no PRL60 para a importação de componentes, está correto.

**(e) Impossibilidade de inovação na metodologia de cálculo do PRL por meio de Instrução Normativa**

Além de majorar indevidamente os tributos, a IN 243/02 é ilegal por inovar na metodologia de cálculo prevista para o PRL 60% e introduzir uma série de elementos no cálculo do PRL 60% que não estão previstos no artigo 18, inciso II, da Lei 9.430/96.

Há dois pontos fundamentais nos quais a IN 243/02 difere da redação do artigo 18, inciso II, da Lei 9.430/96. O primeiro, já comentado acima, é que a margem de lucro de 60%, nos termos da IN 243/02, deve ser aplicada somente sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não sobre o preço líquido de venda total, diminuído do valor agregado, como determina a Lei 9.430/96.

A segunda inovação se verifica da introdução de um cálculo proporcional do preço líquido de venda. Essa proporcionalização do preço líquido de venda (participação da matéria prima dentro do custo total), introduzida pela IN 243/02 resulta em preço parâmetro inferior àquele obtido pela aplicação do inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/96, que considera o preço líquido de venda em sua totalidade.

Assim, por mais essa razão, é evidente a falta de fundamento legal da IN 243/02 e adequado o procedimento da Requerente em atender o disposto na Lei 9.430/96, em detrimento do disposto na norma secundária.

**(f) As MP's 478/09 e 563/12, e o reconhecimento expresso da falta de fundamento legal da IN 243/02**

A falta de fundamento legal do cálculo do método PRL60 introduzido pela IN 243/02 é tão evidente que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a Medida Provisória nº 478, de 29.12.2009 ("MP 478/09"), e recentemente a Medida Provisória nº 563, de 3.4.2012 ("MP 563/12"), convertida na Lei nº 12.715, de 17.9.2012, que alterou a Lei nº 9.430/96.

A Exposição de Motivos da MP 478/09 reconheceu expressamente que as alterações no critério do cálculo da sistemática dos preços de transferência previstos na Lei nº 9.430/96 visavam "instituir, em dispositivo legal, (...) medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa", e assim "reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado", o que se reporta diretamente à questão ora enfrentada. Confira-se:

*"20. No tocante às regras de preços de transferência, a atual legislação, em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa, razão pela qual se faz necessária a adoção de medidas voltadas a propiciar maior eficácia ao controle de preços de transferência, tendo em vista a importância da matéria para a proteção da base tributária brasileira.*

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

20.2. *As alterações contempladas pela proposta de nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, visam instituir medidas de controle de preços de transferência incidentes sobre as operações de comércio Internacional efetuadas entre pessoas, físicas ou jurídicas, vinculadas, ou, ainda que com não vinculadas, sejam residentes ou domiciliados em países ou dependências de tributação favorecida ou que gozem de regime fiscal privilegiado.*

20.3. *Nesse sentido, o art. 9º altera o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, de forma a instituir, em dispositivo com força de Lei, a metodologia de cálculo que permitirá às pessoas jurídicas sujeitas aos controles de preços de transferência e ao Fisco reconstituírem, com maior precisão, o valor pelo qual o bem, direito ou serviço importado de pessoas vinculadas, aplicados ou não à produção, teriam sido comercializados em condições de livre concorrência, tanto no caso de revenda de mercadoria quanto para as situações em que haja agregação de valor".*

ALBERTO XAVIER ressalta a finalidade da instituição da MP 478/09:

*"Muitas das disposições da introduzidas pela Medida Provisória nº 478/09 já constavam da Instrução Normativa nº 243/02, mas foram convertidas em disposições legais com o evidente intuito de afastar discussões acerca da sua legalidade".*

A semelhança entre a redação da MP 478/09 foi consignada pelo DESEMBARGADOR MÁRCIO MORAES, do TRF da 3ª Região, no voto transcrito abaixo:

*"Saliente-se, por oportuno, que esta metodologia de cálculo do preço parâmetro prevista na Instrução Normativa n. 243/02 em muito se assemelha a nova redação dada ao art. 18 da Lei n. 9.430/1996 pela Medida Provisória n. 478/2009, especificamente no que tange ao Método do Preço de Venda menos Lucro - PVL (...).*

*A propósito, o referido ato presidencial teve seu prazo de vigência encerrado em 1º de junho p.p., consoante Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18, publicado em 15/6/2010.*

*Mas continua eloqüente e significativa a abordagem, por medida provisória, do assunto em questão, sendo claro indicativo de que o tema muito além está do singelo poder regulamentar das instruções normativas." (Apelação Cível n. 0034048-52.2007.4.03.6100/SP, trecho do voto vencedor proferido pelo Desembargador Mareio Moraes, em 25.8.2010)*

Tem-se, portanto, a MP 478/09 e a MP 563/12, convertida na Lei 12.715/12, como importantes indicativos da falta de fundamento legal da IN 243/02 e, por consequência, do presente lançamento, realizado com base nessas disposições.

A edição da Lei nº 12.715/12 reforça tais alegações, pois reproduz a sistemática de cálculo adotada pelas disposições da IN 243/02, porém, pretendendo alterar apenas margem de lucro para aplicação do PRL por meio de lei. Nesse particular, para afastar as distorções criadas pelas regras até então vigentes, pretendeu-se extinguir as margens fixas de 20% e 60% (que dão margem à aplicação dos métodos PRL 20 e 60) por produto, determinando a aplicação de margens fixas de 20%, 30% ou 40%, conforme o setor econômico da pessoa jurídica sujeita às regras de Preços de Transferência.

Portanto, a edição da Lei nº 12.715/12 confirma o sustentado pela Requerente, pois somente a lei, e em hipótese alguma uma instrução normativa (como a IN 243/02), poderia inovar em matéria de Preços de Transferência, razão pela qual o cálculo do método PRL promovido pela D. Fiscalização é ilegal, pelo que a exigência fiscal deve ser totalmente cancelada.

#### IV. DA APLICAÇÃO SUBSIDIARIA DO MÉTODO PIC

A Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96 esclarece que o objetivo da aplicação dos métodos de preços de transferência é "evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de resultados para o exterior mediante manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações dos bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculada, residentes ou domiciliadas no exterior".

Para atingir esse objetivo, o legislador brasileiro, à margem da legislação internacional sobre o tema, optou por um sistema simplificado e objetivo de apuração dos preços parâmetro. Além do método dos preços independentes comparados, o contribuinte tem a opção de aplicar dois outros métodos com margens fixas. Se o preço praticado for inferior ao preço parâmetro, não há ajuste. Se for superior, há ajuste.

A autuação ora discutida é o extremo dessa simplificação. Ao aplicar o método PRL tal qual previsto na IN 243/02, a D. Fiscalização chega à absurda conclusão que a Requerente disfarçadamente transferiu lucros que correspondem a grande parte do seu volume de importações para o ano-calendário de 2009. Assim, do total importado pela Requerente naquele período, R\$ 641.736.873,49 não poderiam ser considerados custo dedutível para a Requerente, por constituírem suposta transferência de resultado ao exterior.

Como demonstramos acima, esse absurdo resultado, apurado com base na IN 243/02, não tem fundamento legal na Lei nº 9.430/96 e não coaduna com os objetivos da legislação brasileira de preços de transferência, razão pela qual a presente autuação deve ser integralmente cancelada.

Não obstante, o objetivo do presente processo não é tão-somente discutir a fundamentação legal da IN 243/02, senão apurar se houve efetivamente transferência de resultados por meio das operações comerciais praticadas pela Requerente, já que a verdade material é princípio que deve prevalecer no Processo Administrativo Fiscal. Em decorrência da aplicação desse princípio, tem-se que a ocorrência ou não do fato imponível previsto em lei deve (e pode) ser demonstrada por todos os meios de prova cabíveis.

Nesse particular, a Requerente pleiteia a aplicação subsidiária do Método dos Preços Independentes Comparados ("PIC") a dois produtos para os quais se elegeu o método PRL20. Vale ressaltar que a D. Fiscalização aplicou o PRL20 para três produtos (Accord LX, Accord EX e Elemento filtro ar), a Requerente pleiteia a aplicação do PIC apenas para os itens Accord LX (código do produto: 00000CP1639L) e Accord EX (código do produto: 00000CP3679JN), pois são os dois únicos itens para os quais a Requerente possui material suficiente para a comprovação do PIC.

Note-se que a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 18, §4º, permite a utilização do método mais favorável ao contribuinte.

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

*[...]*

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

Nesse sentido, confira-se o entendimento já manifestado pela Câmara Superior do CARF:

"PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. (...) Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos, pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo." (Acórdão nº 9101-00.487, da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 25.1.2010, processo nº 16327.003186/2003-67)

Note-se que não há restrição quanto à alteração do método utilizado diante do questionamento de sua aplicação pela D. Fiscalização, uma vez que a própria lei faculta a adoção do método mais favorável pelo contribuinte. Sobre essa questão, confira-se o entendimento de LUIS EDUARDO SCHOUERI:

*"(...) até o advento das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 563/12, convertida na Lei nº 12.715/12, havia a possibilidade de o contribuinte utilizar-se do direito à escolha do método a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na sua impugnação. (...) Foi esta, também, a conclusão a que chegaram os debatedores em sessão pública realizada na Faculdade de Direito da USP, onde se ouviu:*

*'Vale lembrar que a legislação brasileira não adota a regra do 'melhor método', de forma que tal capacidade seja medida mediante a aplicação do método que menor ajuste provoca para o contribuinte. Assim, deve o contribuinte sempre poder fazer uso do método que lhe for mais conveniente, independentemente do momento, seja na entrega da DIPJ ou na impugnação.' (Gerd W. Rothmann)"*

A legislação brasileira adota a regra de utilização do método menos gravoso, que nem sempre é o melhor método (que corresponde ao método que melhor refletiria determinada operação do contribuinte, que é adotado, por exemplo, na legislação Norte- Americana).

Em outras palavras, a legislação brasileira permite a liberdade de escolha do método menos gravoso, ou seja, uma vez verificado que o método PIC é mais favorável à Requerente para esses dois itens (Accord LX e Accord EX), mesmo havendo escolha anterior pelo PRL, impõe-se o deferimento do pedido de alteração de método, pois esse se mostrou mais favorável ao contribuinte.

O CARF já se manifestou expressamente de forma favorável à alteração do método escolhido. Confira-se:

*"PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS DE AJUSTE. OPÇÃO PELO MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. ÔNUS DA PROVA. DOCUMENTAÇÃO.*

*A teor do disposto no art. 18, § 4º da Lei nº 9.430/96, cabe ao contribuinte optar pelo método de cálculo do preço parâmetro que lhe for mais favorável. Incumbe ao contribuinte o ônus de prova que o preço praticado encontra respaldo em um dos métodos de aferição dos custos, que deve demonstrar, de forma clara e precisa, com a respectiva documentação de suporte, como apurou o preço parâmetro que deseja utilizar. Verificado pela autoridade fiscal, em diligência, que as memórias de cálculo do preço parâmetro, bem como a documentação de suporte, indicaram um preço parâmetro superior ao praticado pelo contribuinte, conclui-se pela desnecessidade de se proceder no ajuste dos preços de transferência."*

Trecho do Voto do Relator:

*"A teor do disposto no art. 18, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996 parece não haver dúvidas de que cabe ao contribuinte optar pelo método de cálculo que lhe for mais favorável 'considerando dedutível o maior valor apurado', como expressamente diz o texto da lei. Tanto isso é verdade que o próprio agente fiscal se propôs a efetuar o cálculo dos custos pelo método CPL (arts. 40 da IN SRF nº 32/2001 e da IN SRF nº 243/2002), em que pese ter a autuada informado, em sua declaração DIPJ, opção pelo método PRL. Assim, não veio obstáculos para a utilização do método CPL pleiteado pela autuada."*

Esse também é o entendimento da jurisprudência deste órgão julgador, conforme ementário do Acórdão CSRF, sessão de 04/12/2007, dentre outros, que abaixo se transcreve, na parte que interessa:

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.*

*Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos, pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo."*

(Acórdão n.º 1202-000822, Processo administrativo n.º 16561.000008/2006-54, 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, sessão de 5.7.2012).

O contexto fático do caso que deu ensejo à prolação do Acórdão transcrito acima é similar ao presente caso, uma vez houve opção pelo PRL como método na DIPJ, no entanto, o CARF, a pedido do contribuinte, houve por bem converter o Julgamento em diligência para que fosse demonstrada a adequação dos cálculos conformou outro método requerido. Com isso, ao final, restou garantido o direito de o contribuinte alterar o método de cálculo indicado na DIPJ.

A Requerente optou pela utilização do PRL, por se tratar do método mais favorável, no entanto, com a alteração do cálculo pela D, Fiscalização o referido método deixou de ser o mais favorável ao contribuinte, pelo que requer a aplicação do método PIC para os itens Accord LX e Accord EX, por se tratar do método mais favorável, conforme se verifica das anexas Notas Fiscais (docs. 7 a 198).

Além da documentação juntada ao presente processo, foi preparado um estudo pelos consultores da Deloitte, Touche & Tohmatsu que comprova que a Requerente possui documentação suficiente para suportar a aplicação do método PIC (doc. n.º 199).

Dessa forma, a Requerente pleiteia que o presente processo seja convertido em diligência, para que seja comprovada a adequação de seus preços praticados, com base no método PIC.

## V. A APLICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

A Requerente importou os itens objeto do presente processo dos Estados Unidos, China, Japão, México, Reino Unido e Tailândia. No tocante aos países que possuem Acordos para Evitar a Dupla Tributação (China, Japão e México), não há que se falar em obrigatoriedade de adoção de um método para fins de preços de transferência, pelo que bastaria a comprovação de que os preços praticados entre a Requerente e empresas relacionadas são os mesmos praticados em transações similares com pessoas não relacionadas.

O artigo 98 do CTN é claro ao determinar que os Tratados e as Convenções Internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pelas que lhe sobrevenha. Logo, em matéria tributária, a lei ordinária não pode modificar o Tratado/Convenção Internacional.

Os Acordos para Evitar a Dupla Tributação possuem a função de limitar a aplicação das regras de preços de transferência naquilo que a legislação interna se mostrar incompatível. Por essa razão, para as importações realizadas com empresas vinculadas no Japão, na China e no México, a legislação Interna deve se subordinar aos limites do Artigo 6º do Tratado com o Japão e 9º dos Tratados com a China e o México.

Confira-se a transcrição desse artigo:

*"Empresas Associadas*

*Quando:*

*a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou*

*b) as mesmas pessoas participarem, direta ou Indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram em virtude de tais condições, podem ser incluídos por um Estado Contratante nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados."*

O referido artigo consagra o princípio do *arm's length*, pelo qual desde que empresas associadas mantenham condições especiais nas suas transações, os Estados poderiam efetuar ajustes de preços de transferência. Note-se que a questão da distribuição indireta de lucros encontra-se relacionada à "obtenção de uma vantagem anormal", que pressupõe a prática de uma transação, por meio da qual sobrevenha vantagem que se considere anormal.

Com base nisso, deve-se verificar se as empresas estão envolvidas em relação comercial ou financeira que representariam uma vantagem anormal para uma das partes, ou seja, que as condições aceitas ou impostas sejam diferentes daquelas que seriam impostas se não houvesse vinculação entre as empresas.

A fim de evitar a ocorrência de vantagem anormal por uma das partes, deve-se verificar se o princípio do *arms length* foi respeitado, ou seja, se os preços praticados seriam os mesmos caso a transação fosse celebrada com terceiros não vinculados, afinal a transferência indireta de lucros pressupõe uma divergência entre o preço efetivamente estipulado e o preço "justo" que seria fixado entre empresas não dependentes.

No presente caso, as transações realizadas pela Requerente respeitam os preços justos, inclusive por conta das regras de *compliance*, que norteiam as relações internacionais do grupo.

Apenas se apurada a existência de uma transferência indireta de lucros, o artigo 9º dos Acordos para evitar a dupla tributação atribui à D. Fiscalização o direito de reintegração dos lucros, ou seja, de incluir no lucro da empresa a suposta vantagem que foi indiretamente atribuída à outra. Com base nisso, apenas seriam cabíveis os ajustes pretendidos pela D. Fiscalização, caso tivesse ficado caracterizada a obtenção de vantagem anormal com a utilização dos preços praticados pela Requerente.

Sobre essa questão, confira-se o entendimento de LUIS EDUARDO SCHOUERI:

*"verifica-se da leitura do parágrafo 9º da Convenção-Modelo que os Estados contratantes renunciam a sua liberdade de ajustar os lucros de contribuintes situados em seu território e abrigados pelo acordo de bi-tributação. Este ajuste cabe apenas no caso de se constatar a existência de relações especiais, que terceiros independentes não contratariam. Noutras palavras, no dizer da própria OCDE em seu comentário ao artigo 9º, não é autorizado qualquer ajuste nas contas de empresas associadas se as transações entre tais empresas se efetuaram em condições de um mercado aberto normal (em bases arm's length). (...) a*

*máscara (acordo de bi-tributação) apenas deixa abertos os casos em que transações entre partes associadas se efetuaram fora do parâmetro arm's length. Nesses termos, o Estado renunciou à prerrogativa de efetuar ajustes: (i) no caso de empresas não associadas; (ii) no caso de transações cobertas pelo princípio do arm's length; e (iii) no caso de inexistência de redução no lucro decorrente da inobservância do princípio arm's length. (...)"*

No mesmo sentido, esclarece LUCIANA ROSANOVA GALHARDO:

*"Os Acordos prestigiam os preços e os negócios praticados entre empresas, nem a obrigatoriedade de adoção de qualquer método objetivo, bastando que seja comprovada a prática de preços sem favorecimento (arm's length).*

*Feita a comprovação de que os preços seriam acordados entre partes não relacionadas se envolvidas em transações e condições idênticas ou similares, a empresa estaria desobrigada de aplicar qualquer um dos ajustes da Lei nº 9.430/96.*

Assim, por força dos tratados a empresa pode provar por qualquer meio de prova que não praticou preço em condições de favorecimento. Portanto, o PIC presta-se a fazer esta prova em favor do contribuinte.

A D. Fiscalização pretende ajustar o preço de diversos itens aplicados na produção da Requerente em um cenário em que não ficou comprovada qualquer obtenção de vantagem anormal, afinal a Requerente utilizou margens de lucro adequadas aplicáveis para todo o grupo ao qual a Requerente faz parte, sem que houvesse qualquer vantagem anormal.

Tanto isso é verdade que a Requerente pretende demonstrar através do método PIC que os preços praticados foram adequados e não houve condições anormais de preços, conforme item IV acima.

Portanto, tendo em vista que não houve a utilização de preços em condições anormais, não há que se falar em ajustes de preços de transferência das operações realizadas pela Requerente no ano-calendário de 2009, afinal, de nos termos dos Acordos, o ônus da prova de que o preço não corresponde a um preço *arm's length* cabe à D. Fiscalização.

Caso não se entenda que o ônus da prova seria da D. Fiscalização, a Requerente reitera o pedido de conversão em diligência para que se comprove que os preços praticados para os itens Accord LX o Accord EX estão em conformidade com o preço *arm's length* e os preços não merecem ajustes de preços de transferência.

## VI. A INADEQUAÇÃO DA MULTA E JUROS APLICADOS

### (a) A abusividade da multa de ofício aplicada

O Requerente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida.

Portanto, resta demonstrado que, ainda que a presente autuação pudesse ser considerada procedente, o que se admite para argumentar, a multa de 75% aplicada

pela D Fiscalização de configura desproporcional à suposta infração cometida pela Requerente, devendo ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta.

#### **(b) Os juros SELIC**

No que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. Confira-se, a esse propósito, a decisão proferida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, nos autos do Recurso Especial nº 450.422/PR.

Dessa forma, não obstante a posição sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e tendo em vista a real possibilidade de a taxa SELIC vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, a Requerente contesta sua aplicação e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal.

#### **(c) A impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício**

Ainda que os juros de mora incidam apenas sobre o valor dos tributos lançados, a Requerente, para assegurar que diante de um futuro resultado desfavorável a atualização do débito não será feita com a incidência de juros pela taxa SELIC sobre a multa aplicada, vem esclarecer o quanto segue.

A multa configura penalidade e não tem natureza tributária. Assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de Juros SELIC sobre o seu valor. É evidente que a multa de ofício não pode ser aumentada pela aplicação de taxa de juros, sob pena de ser caracterizado o agravamento da sanção, o que é inaceitável.

A Lei nº 9.250, de 26/12/1995 ("Lei nº 9.250/95"), que Instituiu a taxa SELIC como parâmetro para correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal. Isto é, tributos e contribuições propriamente ditos. A multa aplicada não é débito decorrente de tributos e contribuições a possibilitar a aplicação da norma legal. Repita-se: multa é penalidade e, como tal, não há lei que autorize sua correção pela taxa SELIC.

E que não se sustente a previsão do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, pois tal norma apenas autoriza a aplicação dos juros SELIC quando a multa é lançada isoladamente, sem tributo principal devido. Entretanto, essa não é a hipótese destes autos, onde existe o lançamento de um débito principal.

Dessa forma, resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa aplicada no presente caso.

#### **VII. CONCLUSÃO E PEDIDO**

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que:

(i) a presente Impugnação é tempestiva e, portanto, deve ser integralmente apreciada;

(ii) a IN 243/02, fundamento principal da autuação, é ilegal, uma vez que contém disposições não previstas na Lei nº 9.430/96, que provocam aumento substancial e indevido no valor dos ajustes tributáveis e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSL;

(iii) além disso, a metodologia de cálculo prevista na IN 243/02 é redundante, resultando em ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSLL mesmo quando aplicados os valores de preço parâmetro apurados segundo sua própria metodologia;

(iv) por força do artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso;

(v) a IN 243/02, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei 9.430/96, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência;

(vi) mesmo tivessem maior lógica econômica, ainda assim seriam ilegais as inovações feitas pela IN 243/02 na metodologia de cálculo do PRL;

(vii) a impossibilidade de instrução normativa inovar com relação ao disposto na lei já foi objeto de farta jurisprudência do Conselho de Contribuintes, inclusive em matéria de preços de transferência;

(viii) a falta de fundamento legal da IN 243/02 é tão flagrante que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu, na Exposição de Motivos da MP 478/09, a necessidade de "instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em *Instrução Normativa*". A edição da recente MP 563/12 apenas reforça essa argumentação;

(ix) em observância ao princípio da verdade material, devem ser admitidos todos os elementos trazidos pela Requerente para demonstrar a regularidade de suas transações comerciais, inclusive documentação que suporte a aplicação subsidiária do método PIC para os itens Accord LX e Accord EX, pelo que requer a conversão do julgamento em diligência para a comprovação do não cabimento dos ajustes de preços de transferência pelo método PIC;

(x) os tratados Internacionais celebrados devem ser aplicados para que nenhum ajuste seja devido pela Requerente, na medida em que não houve comprovação pela D. Fiscalização de utilização de preços "anormais" que não correspondam ao preço *arm's length*;

(xi) na forma em que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, Inciso IV da CF/88, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida; e

(xii) mesmo que se considerasse válida a exigência fiscal em debate, o que se admite a título meramente argumentativo, os juros à taxa Selic (sobre o principal e sobre a multa) deveriam ser cancelados, posto que inconstitucional.

Requer a conversão do julgamento em diligência para que a Requerente seja intimada a comprovar a adequação do procedimento adotado para os itens Accord LX e Accord EX com base no método PIC.

A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16, § 40, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

A 3ª Turma da DRJ/RPO, analisou os argumentos apresentados pela impugnante, proferindo decisão para julgar improcedente sua manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

*Ano-calendário: 2009*

*PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.*

*Na apuração dos preços praticados segundo o Método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2009*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO ARM'S LENGTH. COMPATIBILIDADE.*

*A verificação de ocorrência de condições favorecidas em operação realizada entre pessoa residente e vinculada não-residente passa pela observância da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, ato normativo expedido com fundamento de validade na Lei nº 9.430/1996, que introduziu o controle de preços de transferência no Brasil, sendo compatível com os acordos internacionais para evitar a bi-tributação firmados pelo País, em matéria relativa ao princípio arm's length.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.*

*Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.*

*JUROS DE MORA. SELIC.*

*A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*ATO NORMATIVO. ILEGALIDADE. APRECIACÃO.  
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO.*

*É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de entendimento da administração tributária expresso em ato normativo, com fundamento em sua suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

*Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.*

*DILIGÊNCIAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.*

*JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.*

*A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.*

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresenta recurso voluntário tempestivo, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RJ1 e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e reflexos em 16/09/2013 (fl. 16.354), e apresentou em 16/10/2014, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 16.357 à 16.392.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, dele conheço.

A recorrente tem como atividade principal a industrialização e produção de automóveis. No contexto dessas atividades, no ano-calendário de 2009, importou insumos necessários à industrialização de seus produtos no Brasil e destinados à revenda. Como as transações foram realizadas com partes vinculadas no exterior, a fim de atender às regras de preços de transferência, efetuou os cálculos com base na Lei 9.430/96.

Nesse sentido, o preço parâmetro, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos valores das importações na apuração do IRPJ e da CSLL, foi apurado com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro ("PRL"). A margem de lucro aplicada para

os insumos destinados à industrialização foi a de 60% ("**PRL60**") sobre o preço de revenda líquido e a margem de lucro aplicada para as demais hipóteses foi a de 20% ("**PRL20**") sobre o preço de revenda.

Ocorre que, no entender das autoridades autuantes, o Recorrente não teria efetuado seus ajustes conforme os parâmetros enunciados na Instrução Normativa ("**IN**") 243/02. Nesse sentido, e conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal ("**TVF**"), os cálculos dos preços parâmetros estariam incorretos, pois não teriam sido consideradas as quantidades de estoques iniciais nos seus cálculos do PRL20 e 60.

Como consequência das constatações verificadas na ação fiscal, foi lavrado Auto de Infração exigindo a tributação devida em decorrência das supostas irregularidades, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Irresignada com a referida autuação, a recorrente interpôs recurso a este colegiado onde aduz os seguintes pontos:

O ponto central destes autos (não obstante a existência de discussões subsidiárias) parece-me ser a discussão sobre a legalidade dos ditames contidos na IN 243 vis-à-vis os comandos da Lei 9.430/96.

Essa matéria, como se sabe, é tema de relevantes debates neste Conselho, envolvendo em seu cenário, exatamente, a discussão em torno da legalidade das disposições contidas na referida IN, em face das disposições contidas na Lei.

O método PRL60 foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

No inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o legislador ordinário definiu o método PRL60 como sendo a média aritmética dos preços de revenda dos bens, diminuídos dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas, das comissões pagas e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País, que pode ser sintetizado na seguinte fórmula matemática:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML } 60\% (\text{PLV} - \text{VA})$$

Onde:

PLV = preço líquido de venda (preço de revenda do bem importado, diminuído dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas e das comissões pagas)

ML 60% = margem de lucro de 60%

VA = valor agregado no País

Na fórmula construída a partir do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (e anteriormente admitida pela própria Receita Federal do Brasil na revogada Instrução Normativa nº 32/2001), a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País. O legislador ordinário estabeleceu uma margem de lucro altíssima (60%) inatingível, em operações regulares de mercado, pela

maioria das empresas brasileiras que importam, produzem e revendem no mercado interno), mas, por outro lado, autorizou a subtração do valor agregado no País para efeito de determinação da margem de lucro.

Todavia, o critério jurídico estabelecido pelo Poder Legislativo para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não foi observado pelo Poder Executivo na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que revogou a Instrução Normativa nº 32/2001. Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL60, incluindo na fórmula (1º) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e (2º) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (3º) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, (i) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (ii) também não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, a exclusão do valor agregado no País e da margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País; e a inclusão do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro acabaram por alterar, substancialmente, os critérios jurídicos de cálculo previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

E não é só isso. Além de a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ter inovado no plano normativo, criando fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 sem qualquer fundamento legal, a sua aplicação implica apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

A apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, implica, por sua vez, (i) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em situação na qual não haveria ajuste caso fosse observada a fórmula prevista em Lei; ou, então, (ii) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei.

E a apuração de ajuste em situação na qual não haveria ajuste caso observada a fórmula da Lei ou, então, a apuração de ajuste em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei representam (em ambas as hipóteses) majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da aplicação de disposições contidas, única e

exclusivamente, no texto de Instrução Normativa, o que é absolutamente vedado pelo inciso II e pelo §1º do artigo 97 do CTN.

Dessa forma, a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 está configurada por 2 (dois) fundamentos jurídicos: (i) instituição, pelo Poder Executivo, de metodologia (fórmula) de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 absolutamente diversa daquela concebida pelo Poder Legislativo (artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000); e (ii) majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação de critérios de apuração previstos, única e exclusivamente, no texto de uma Instrução Normativa, afrontando o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

### **Superveniente alteração da legislação ordinária e observância da anterioridade**

A Medida Provisória nº 563/2012 foi convertida na Lei nº 12.715/2012, alterando o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 e, com isso, introduzindo (no texto da Lei) o critério de proporcionalização da participação do valor dos bens importados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, tal como até então previsto somente no texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Ora, se foi necessária a alteração da legislação ordinária no curso do ano de 2012 para passar a dispor sobre os critérios de proporcionalização da participação do valor dos bens importados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, é porque o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não compreendia tais variáveis na metodologia de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60, escancarando a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Como se isso não fosse suficiente, o artigo 48 da Lei nº 12.715/2012, que introduziu alterações na legislação de Preço de Transferência, especificamente quanto à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL, entrou em vigor somente a partir de 1º/01/2013, observando-se, assim, o princípio da anterioridade em matéria tributária.

A determinação da observância do princípio da anterioridade é o reconhecimento do Poder Legislativo da alteração da regra de apuração do preço parâmetro pelo método PRL e, principalmente, da majoração da carga tributária, não prosperando, desse modo, o argumento que tem sido sustentado de que a “fórmula” da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 representaria uma possível interpretação do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, pois, se assim fosse, a alteração da legislação ordinária no curso do ano de 2012 não estaria sujeita à observância do princípio da anterioridade em matéria tributária.

Portanto, não há dúvida quanto à ilegalidade da fórmula prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60, pois ao ser veiculada pelo Poder Executivo não encontrava fundamento de validade no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (tanto isso é verdade que foi necessária a publicação da Lei nº 12.715/2012 para incorporar os critérios previstos até então somente no texto da Instrução Normativa, inclusive com observância da anterioridade).

**Outras questões relacionadas à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 introduzida pelo artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002**

Nos julgamentos administrativos envolvendo a matéria, temos notado a existência de críticas em relação à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, sob o argumento (não jurídico) de que supostamente não seria a mais “adequada” para a apuração do preço parâmetro do bem importado, o que inviabilizaria o controle dos preços de transferência.

E aqueles que criticam a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (e anteriormente regulamentada pela IN 32/2001), tentam defender a legalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, também aduzindo que teria introduzido critério de cálculo mais razoável com a finalidade da legislação de preço de transferência.

Entretanto, discordando ou não da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o que deve ser ponderado é que o Poder Legislativo, por questão de política fiscal (e não meramente arrecadatória), instituiu, por meio de Lei Ordinária, uma fórmula matemática que, no seu entender, evita a transferência de lucros entre empresas vinculadas, devendo, portanto, ser observada.

Dessa forma, a simples discordância quanto à fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não é fato suficiente para legitimar a aplicação da fórmula de cálculo prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Por outro lado, e como já salientado, pela fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60% prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o valor agregado no País ao bem importado reflete na apuração da margem de lucro de 60% e, também, no valor do ajuste tributável, de modo que, a rigor, quanto maior o valor agregado no País, menor será o ajuste a título de preço de transferência.

Nesse aspecto, a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, podia até mesmo ser considerada uma motivação para as empresas brasileiras aumentarem os valores agregados no País, gerando novos empregos e riquezas. E os valores agregados no País estão sujeitos à incidência de diversos tributos, por exemplo, ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS etc.

Já a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, ao excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro, a rigor, representava um desestímulo à produção local. Ainda que se argumente que a vontade do legislador ordinário ao estabelecer a fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não tenha sido o estímulo da produção local, da mesma forma, não é razoável admitir que ele tivesse autorizado a edição de regras de preço de transferência que incentivassem a importação e revenda direta em detrimento da produção nacional e da agregação de valores no País, tal como se verifica na fórmula prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Isso porque, a aplicação de uma margem mais elevada no PRL60 (produção) quando comparada com o PRL20 (revenda) levaria o contribuinte a organizar as suas atividades empresariais para que não houvesse produção no território brasileiro, mas apenas atividades de importação e revenda. Como forma de evitar o desestímulo à produção local, na fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, foi autorizada a subtração do valor agregado no País para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%, o que não foi observado na fórmula da IN SRF nº 243/2002.

No mais, a fórmula do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 proporciona tributação mais gravosa para os contribuintes que buscam praticar preço não sujeito a ajuste a título de preço de transferência. Os cálculos têm demonstrado que a cada vez que o contribuinte busca se aproximar do preço parâmetro, calculado de acordo com a fórmula do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, existe uma diminuição do percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido.

E diminuindo o percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido ocorre uma nova redução no preço parâmetro e, por conseguinte, apuração de ajuste a título de preço de transferência (é o denominado “efeito circular” da fórmula da Instrução Normativa SRF nº 243/2002). Nesse aspecto, o contribuinte só se “salva” do ajuste a título de preço de transferência se conseguir praticar margem de lucro bruto de 60% sobre o custo total do bem produzido, o que, data vênua, em operações regulares de mercado, é praticamente impossível.

Portanto, e por qualquer ângulo que se avalie a questão, não pode ser admitida a aplicação da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Nesse sentido, corroborando o entendimento acima esposado, trago à colação o entendimento adotado pela Ilustre Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, no acórdão nº 1302-00.915, de 10/04/2012, a qual não só nos brinda com convincentes argumentos doutrinários, mas, principalmente, constrói uma análise quantitativa que, a meu ver, demonstra com clareza cristalina a impossibilidade da aplicação da IN 243, pelo menos não antes da atualização legislativa que só veio a ocorrer muitos anos depois (em 2012).

**5 – O cálculo disposto na Instrução Normativa SRF 243/02 para cômputo do método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) 60% PRL60 não está em conformidade com o disposto na Lei 9.430/06, alterada pela 9.959/00.**

O artigo 18 da Lei 9.430/96, com a alteração pela Lei 9.959/00, assim estabelece:

*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) 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;*

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

Há, na Lei, algumas dúvidas relacionadas ao PRL. A Lei não esclarece adequadamente o que é o valor agregado no País, como ele deve ser calculado e como deve ser diminuído para apuração do preço de transferência. Diante dessas dúvidas, foram propostas duas diferentes interpretações normativas, a IN SRF 32/01, publicada em março de 2001 contemporaneamente à validade da Lei, e a IN SRF 243/02, publicada apenas em novembro de 2002.

Nessa medida, a validade e legalidade de cada uma das interpretações depende de verificar primeiramente se tal interpretação transgredir o limite normativo para aplicação das margens fixas de lucro dispostas no artigo 18 da Lei, tanto com relação ao texto quanto ao contexto. Se alguma interpretação transgredir tal limite, ela deve ser afastada de plano.

A IN SRF 32/01 sinalizou aos contribuintes uma interpretação possível da Lei.

*Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) (...).*

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

*§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:*

*I preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos*

*incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas*.

*II margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.*

*Traduzindo a IN em fórmula tem-se:*

***Fórmula 1 – IN SRF 32/01***

***PP IN SRF 32/01 = PLV 60% x (PLV VAB), onde***

*PP é o preço parâmetro*

*PLV é o preço médio de venda menos os descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas, comissões e corretagens pagas e*

*VAB é o valor agregado no Brasil.*

A IN SRF 32/01 não esclareceu qual seria o conceito de valor agregado no Brasil e assim também não fez a Lei. É possível definir o valor agregado no Brasil como a diferença entre o preço de revenda líquido e a parcela desse preço atribuível ao produto importado, ou seja,  $VAB = PLV - PLVi$ .

O conceito econômico e até tributário de valor agregado é medido em termos de preço de mercado, o que no caso do produto industrializado já inclui custo e margem. Historicamente, a Teoria Econômica buscou explicar o valor dos bens em virtude de seus custos. Assim, um bem que custasse mais proporcionalmente teria um preço maior e as margens de lucro de todos os produtos tenderiam a ser equivalentes. Verificouse contudo que o bem não teria sempre o valor proporcional ao custo. Independentemente do custo de cada produtor, por exemplo, o feijão ou o arroz serão vendidos por preço semelhante. Muitas vezes, inclusive, as empresas podem vender produtos até com prejuízos, ou seja, por um preço inferior ao custo médio de produção, porque, em termos marginais, o preço supera o custo marginal e a produção e a venda adicionais diluem os custos fixos e interessam à empresa. Na prática, ainda, fatores como tecnologia e risco, dentre outros, afetam e diferenciam as margens praticadas de produto a produto.

O valor do bem, então, passa a ser definido pelo equilíbrio entre a oferta e demanda pelo bem e esse equilíbrio encontrase em virtude do preço de venda pelo qual o produtor e o comerciante ou consumidor estão ambos dispostos a produzir, vender e comprar determinada quantidade de produto. As preferências do consumidor, em virtude da utilidade ou do bemestar que o bem lhe traz, e a vontade do produtor de produzir e vender uma unidade adicional do bem, pelo seu custo marginal de produção ou ponto que maximiza sua renda, influirão na vontade de comprar ou vender uma quantidade adicional de bem a determinado preço. O valor do bem, em si, é definido unicamente pelo preço, que equilibra essa oferta e demanda, e o preço inclui custo mais margem, mas tal margem não é proporcional ao custo.

**Em um mercado oligopolista ou monopolista, o produtor poderá alterar a quantidade que deseja ofertar para equilibrar suas contas em um ponto em que vende**

menos, a um preço mais alto. O preço em si, contudo, nunca é definido unicamente pelo produtor, mas sim pelo equilíbrio entre a oferta e a demanda de mercado. E o preço não tem identidade ou relação direta com o custo médio de produção do estoque vendido.

Tanto assim que o ICMS e o IPI, por exemplo, são tributos que incidem sobre preço de venda do bem, equivalente a custo mais margem, sendo que a tributação é não cumulativa, visando tributar, a cada fase de industrialização e comercialização, o valor agregado adicional daquela fase apenas, sendo ele a margem (e não o custo). Ao todo, o ICMS e IPI incidirão sobre o total do preço do produto final, que, substituições tributárias à parte, é o valor agregado ao produto somado de todas as fases de extração, industrialização e comercialização.

Assim, valor agregado no país, para fins de preço de transferência, significa custo mais margem. Até posso aceitar, caso o bem venha a ser vendido com margem negativa e prejuízo, que o “valor” agregado no país seria no mínimo o custo no país incorrido com a compra dos insumos, mas não posso aceitar que há uma identidade necessária entre custo e valor agregado, pois, tanto para fins tributários quanto econômicos, essa identidade não existe.

A IN SRF 32/01 assim corrigiu uma única letra da Lei para ajustar a concordância verbal da Lei, que se referiu à margem de 60%, dizendo que ela seria calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e do valor agregado”. A IN SRF 32/01 considerou que a margem de 60% será calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e o valor agregado no país.” Tal IN SRF 32/01 respeitou no mais o que seria a melhor técnica normativa da Lei. Entendeu assim que, como a dedução do valor agregado no Brasil consta na alínea d, 1, da Lei, ele deve ser excluído da base sobre a qual se apura a margem de 60% e não propriamente como mais um item a ser deduzido do preço líquido de revenda em si.

A IN 32/01 não definiu o conceito de valor agregado. Por outro lado, quando o “valor agregado” no Brasil for equivalente ao mínimo, ou seja, for equivalente ao custo agregado no Brasil, o preço parâmetro encontrado por essa Fórmula 1 da IN 32/01 para a importação de partes ligadas no exterior será, conservadoramente, o menor preço possível, de tal sorte que o ajuste de adição de preço de transferência será o máximo possível. Essa é uma interpretação possível da Lei.

Já a IN SRF 243/02 propôs nova interpretação. A nova IN presumiu um conceito de valor agregado no Brasil, que inclui, além do custo de aquisição, uma margem de lucro. Já que o valor agregado já contém sua própria margem, ele também foi excluído na apuração da margem de 60% sobre o custo do bem importado de parte relacionada.

*Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), (...)*

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

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

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

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

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

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

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

Traduzindo a IN SRF 243/02 em fórmula tem-se:

**Fórmula 2 – IN SRF 243/02**

**PP IN 243/02 = PLV x Ci/Ct x (160%), onde**

PLV é o preço líquido de venda,

Ci é o custo do insumo importado e

Ct é o custo médio total do bem produzido.

Assim, admitimos, por exemplo, uma empresa que tenha um custo total de produção de 100, tendo 50 de custo agregado no Brasil e 50 importado de partes relacionadas no exterior. 50% (50/100) do preço de revenda do bem industrializado seria considerado, pela fórmula da IN 243/02, como o valor agregado no Brasil. Admitindo que o preço de revenda fosse de 200, 50% de 200, ou seja, 100 seria o valor agregado no Brasil. A fórmula manda subtrair, do preço total de revenda de 200, o valor agregado no Brasil, que ela mesma define, pela proporcionalidade 50/100, como 100. Os outros 100 seriam o preço de revenda dos produtos importados, dos quais se abateria a margem de 60% para encontrar o preço parâmetro de 40, visando comparar esse preço com o custo dos bens importados de parte relacionada de 50 para fins de cálculo da adição de “preço de transferência”.



interpreta o conceito de valor agregado no Brasil, dizendo que ele é determinado pela alocação proporcional do preço de revenda ao custo nacional.

Para mim, está claro que o valor agregado a um remédio pelo componente ativo importado é muito maior do que o valor agregado no Brasil pelo conservante ou pela cápsula. É no componente ativo que está toda a tecnologia e utilidade do remédio, além do risco inerente a sua fabricação e venda, bem como o investimento para criar tal tecnologia, que exige um retorno diferenciado do componente face à cápsula ou ao conservante. Se a atividade de adicionar o conservante ou cápsula fossem terceirizadas, claramente seriam remuneradas a taxas menores do que o princípio ativo que envolve tecnologia, risco e investimento diferenciados, além de serem efetivamente o ingrediente procurado pelo consumidor final, sem o qual o produto não tem qualquer valia.

No caso de um avião, por exemplo, o valor agregado do computador de bordo ou do motor é maior do que o valor agregado do parafuso ou da pintura. Assim também em um carro o valor agregado do motor é proporcionalmente mais alto do que o valor agregado da roda.

A proporcionalização do preço face ao custo, criada pela IN SRF 243/02, desconsidera essa observação empírica essencial e presume que o valor agregado de todos os insumos no produto final é igual. É uma presunção simples de “valor agregado no país”, feita pela IN SRF 243/02, sem autorização legal e sem base comprobatória.

Mais ainda, tal presunção de proporcionalidade acaba estabelecendo que a empresa deve cobrar, sobre o total de seus custos, a margem de 150% para que ao fim tenha uma margem bruta de 60% do preço de revenda. Isso porque, se o custo é igual a 100 e o preço é igual a 250, a margem sobre o preço é de 60% e sobre o custo é de 150%.

Tal margem passou, em virtude da fórmula da IN SRF 243/02, a ser aplicável tanto aos custos de bens importados de partes relacionadas e paraísos fiscais quanto aos demais custos, inclusive os nacionais. Ocorre que, pela Lei, a margem de 60% é aplicável apenas aos custos importados de partes relacionadas (ou de paraísos fiscais)!

Qualquer margem praticada inferior a essa margem de 60% sobre preço total, ou 150% sobre custos totais, gerará ajuste de preço de transferência, se adotada a fórmula da IN SRF 243/02. Comparemos assim, com base em alguns exemplos, os efeitos práticos da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

Tabela 2 Exemplo 1 Custo de outros itens não sujeitos a preço de transferência equivale a 30% dos custos totais.

Preço de Revenda Líquido	100	125	133,33	200	250	300
<b>Margem de Lucro Praticada</b>	<b>0%</b>	<b>20%</b>	<b>25%</b>	<b>50%</b>	<b>60%</b>	<b>71%</b>
Custo Total	100	100	100	100	100	100
Custo não sujeito a PT	30	30	30	30	30	30

Custo sujeito a PT	70	70	70	70	70	70
Preço Parâmetro:						
IN 32/01	58	68	71	98	118	158
IN 243/02	28	35	37	56	70	98
<b>Ajuste de Preço de Transferência</b>						
<b>IN 32/01</b>	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>IN 243/02</b>	<b>42</b>	<b>35</b>	<b>33</b>	<b>14</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

\* quando valor agregado é mínimo, ou seja, equivale a custo marginal dos insumos.

Duas observações dos cálculos evoluídos na tabela acima são, em minha visão, muito importantes para a conclusão desta matéria. A IN SRF 243/02 apenas deixa de produzir ajuste de preço de transferência se a margem agregada a todo o custo de produção, incluindo custo nacional, for equivalente a 150%, ou seja, se a margem aplicada ao preço de revenda integral for 60%. Já a IN SRF 32/01 produz sim efeitos de preço de transferência. No exemplo, a IN 32/01 gera ajuste de preço de transferência, quando a margem de lucro praticada é inferior a 25% e o índice de nacionalização da produção é inferior a 30% (ou ainda a relação entre os custos não sujeitos a preço de transferência e os custos totais é inferior a 30%).

Cabe assim, avaliar ambas as interpretações, a da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

A IN SRF 32/01 trouxe uma interpretação da Lei que alterou apenas uma letra, trocou “do valor agregado” por “o valor agregado” e gerou efeito de controle no preço de transferência se a empresa tiver um baixo índice de nacionalização de sua produção, por exemplo, abaixo de 30%, e/ou uma margem de lucro realmente baixa sobre o preço de revenda total, por exemplo, abaixo de 25%. Parece uma interpretação razoável, que visa controlar o preço de transferência dos insumos importados de parte relacionada quando eles representam uma grande parte dos custos de produção, a margens de lucro mais razoáveis visàvis o mercado, sendo essa interpretação ainda alinhada aos interesses nacionais de fomentar a indústria e a nacionalização da produção.

Quanto mais alto o índice de nacionalização da produção, menor será o controle de preço de transferência feito por essa interpretação da regra, ou seja, na hipótese da empresa que importa um parafuso (que custa por hipótese 5) para fabricar um avião (que custa por hipótese 100), ela não estará sujeita a preço de transferência por essa interpretação da IN SRF 32/01. Faz, contudo, sentido a interpretação, pois, quanto mais alto o valor dos custos não sujeitos ao controle de preço de transferência nos custos totais, menos os custos sujeitos ao preço de transferência influem no preço total do bem e mais as forças de mercado definirão a margem efetiva da empresa.

Vale ainda lembrar que os preços de importação estão sujeitos a controle indireto de superfaturamento ou subfaturamento alfandegário. Então, um caso em que o preço de importação vai muito além do preço de mercado, sem nenhuma razão tecnológica, gerará certamente atenção de alfândega e poderá ser questionada por outras formas que não o preço de transferência.

Já pela interpretação da IN SRF 243/02, se a empresa importou um parafuso e fabricou um avião, o preço inteiro do avião deve acabar com a margem de 60% embutida sobre o preço de revenda, para que não haja ajuste de preço de transferência no parafuso. Claramente, o exemplo é caricaturado, propositadamente, para demonstrar o cúmulo do absurdo que a IN SRF 243/02 poderia gerar.

De qualquer maneira, o mesmo é válido, por exemplo, para um exemplo em que a empresa importa o motor e vende o carro. As margens praticadas no mercado de automóveis não são de 150% sobre todos os custos e a fábrica que nada importa certamente praticará margens menores do que essa. Em todo o caso, a fábrica que precisar importar somente o motor terá segundo a IN SRF 243/02, que praticar a margem artificial de 150% sobre todos os custos, inclusive os nacionais, para não ter ajuste de preço de transferência sobre o motor.

Poderia não se tratar de um avião, ou de um carro, mas sim de um produto de uma commodity, cujos preços de revenda são pautados essencialmente pela demanda de mercado. A empresa terá que cobrar margem de 150% sobre todos os seus custos para atingir a regra de preço de transferência, independentemente de todos os outros insumos serem nacionais. Mais ainda, essas empresas competirão com outras que não usam tal insumo e ficarão com margem fora de mercado ou terão, de outra sorte, um custo tributário superior, com a mesma capacidade contributiva. Ambas competindo no mesmo mercado de atuação com a mesma margem de lucro, uma pagará mais imposto que a outra, o que ferirá isonomia.

***Exemplo de como a IN SRF 243/02 exige que a margem mínima praticada sobre os custos totais seja de 150% para que a empresa e assim cria condições artificiais de tributação e competição.***

*O preço de mercado do produto industrializado é de 100, igual para a empresa A e para a empresa B. Os custos de produção de A são de 50 e de B são de 75. Empresa A importa 50% de seu custo do exterior de partes relacionadas, equivalendo a 25, e B não importa nada de partes relacionadas ou paraísos fiscais. A não tem acesso às informações de B quanto a margem de lucro ou composição dos custos de produção, logo, não consegue utilizar o Método dos Preços Independentes Comparados.*

*Temos portanto a seguinte situação.*

*B tem margem de lucro sobre custos totais de 33,33% (Preço de 100 – Custo de 75, que equivale a 25, sobre o custo de 75). B pagará 34% de IRPJ e CSLL sobre seu lucro de 25 (preço de 100 menos custos de 75), desprezando outros custos, e não terá que fazer qualquer ajuste à base de cálculo relativamente a preço de transferência.*

*A possui margem de lucro de 100% dos seus custos de produção (Preço de 100 – Custo de 50, que equivale a 50, sobre o custo de 50), bem superior ao concorrente B. Por outro lado, A terá um ajuste sim de preço de transferência, segundo a IN SRF 243/02.*

*A terá que calcular o Preço Líquido de Venda do bem Importado, PLVi, equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 25 do bem importado sobre o custo de 50 total, ou seja,  $PLVi = 100 \times \frac{25}{50} = 50$ . Desse valor, A terá que tirar a margem de*

lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 30 ( $50 \times 60\%$ ), chegando a um preço parâmetro de 20. Esse preço parâmetro, A terá que comparar ao custo do bem importado de 25 e terá que adicionar o excesso de custo de 5 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A terá um lucro efetivo de 50, 100% do valor de seus custos totais de produção, mas terá que pagar 34% de IRPJ e CSLL sobre 55 ao fisco brasileiro, ou seja, terá uma alíquota efetiva de tributação sobre o seu lucro equivalente a  $(34\% \times 55) / 50 = 37,4\%$ . A, que opera com partes relacionadas, termina com mais lucro e com uma alíquota de tributação superior a B, empresa independente.

Ainda que A, deparandose com a situação supra, resolvesse passar a importar de sua parte relacionada o bem por 20, ao invés de 25, reduzindo seu custo total para de 50 para 45, continuaria tendo ajuste de preços de transferência, senão vejamos.

A no exemplo A' terá que calcular Preço Líquido de Venda do bem Importado,  $PLVi$ , equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 20 do bem importado sobre o custo de 45 total, ou seja,  $PLVi = 100 \times 20/45 = 44,44$ . Desse valor, A' terá que tirar a margem de lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 26,66 ( $44,44 \times 60\%$ ), chegando a um preço parâmetro de 17,77. Esse preço parâmetro, A' terá que comparar ao custo do bem importado de 20 e terá que adicionar o excesso de custo de 2,33 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A' terá um lucro efetivo de 55 (Preço de 100 – Custo de 45), bem superior a seu concorrente (Lucro de 25), mas terá que pagar 34% de 57,33 ao fisco brasileiro. A alíquota efetiva de tributação de A' será de  $34\% \times 57,33 / 55$ , ou seja, 35,44%.

A comparação do exemplo A com o exemplo A' permite demonstrar que a empresa procurou reduzir o seu custo do insumo importado para atingir a margem de 60% da IN SRF 243/02, porém, não conseguiu. Aumentou sua base de cálculo de IRPJ e CSLL no Brasil de 55 no exemplo A para 57,33 no exemplo A', mas ainda não satisfaz a sede do leão e foi penalizada: continuou pagando, proporcionalmente ao seu lucro, mais tributos do que seu concorrente.

Imaginando que A' prosseguisse em sua busca por tentar reduzir o preço praticado com partes independentes para evitar ajuste de preço de transferência no Brasil, verificase que a única margem de equilíbrio para A que lhe evitaria ajuste de preço de transferência, na ótica da IN SRF 243/02, seria de 150% sobre seus custos totais de produção. Os custos totais de A' teriam que ser equivalentes a 40, sendo 15 importados do exterior de parte relacionada e 25 agregados no Brasil, para que sua margem fosse de 60 ( $60/40 = 150\%$ ) e ela atingisse o equilíbrio de preço de transferência segundo IN SRF 243/02. Então, o custo do produto importado teria que ser de 15, para não haver qualquer ajuste. Vejamos:

Preço Importado (PLV) (Ci)	Brasil (Cn)	$PLVi = PLV \times \frac{Cn}{Ci + Cn}$	$VAB = PLV - PLVi$	$VAB/Cn = 1 + M$	$M = 1 + M - 1$	Adição =	$[(VAB + Adição) / Cn] \cdot 1 =$
----------------------------	-------------	--	--------------------	------------------	-----------------	----------	-----------------------------------

	(PLV)	(Ci)	(Cn)		PLVi	= 1 + M	M-1	Ajuste TP	Margem meta IN SRF 243/02
A	100	25,00	25,00	50,00	50,00	2,00	100,00%	5,00	120,00%
A'	100	20,00	25,00	44,44	55,56	2,22	122,22%	2,22	131,11%
A''	100	17,77	25,00	41,55	58,45	2,34	133,81%	1,15	138,41%
A'''	100	15,00	25,00	37,50	62,50	2,50	150,00%	0,00	150,00%

VAB = Valor agregado no Brasil  
M = Margem

*Verificase que, no exemplo A, a margem de lucro da empresa sobre seus custos totais é de 100%. A IN SRF 243/02 exige, pelo seu cálculo, uma adição de preço de transferência e acaba resultando em uma margem tributada no Brasil sobre o custo adicionado no Brasil, artificialmente, de 120%.*

*No exemplo A', a margem de lucro da empresa sobre custos é de 122,22%, a IN exige adição ao lucro real e a margem tributada no Brasil sobre os custos adicionados aqui passa a ser artificialmente de 131,11%.*

*Assim por diante, até que no último exemplo a empresa reduz os custos com as partes relacionadas jogandoos avassaladoramente para baixo: os custos caem de 25 para 15. Como decorrência, se o mercado continuar aceitando o produto da empresa pelo preço de 100, sem intempéries, a empresa finalmente terá conseguido fabricar a margem efetiva desejada pela IN de 150% e tributará ela mesma. Partira de um ajuste de 5, no exemplo A, reduzira o custo do bem importado em 10, o dobro de seu ajuste original de preço de transferência.*

*Se a empresa em questão precisar, por questões de concorrência, praticar os preços de mercado implicando em uma margem de lucro total efetiva inferior a 150%, pela fórmula da IN SRF 243/02, como já demonstramos, necessariamente apurará diferença de custos a adicionar no cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Vendendo produtos ao mesmo preço de mercado da empresa B, até com uma margem de lucro original superior a seus concorrentes B, a empresa A, que não conseguir atingir a margem dogmática de 150%, terá ainda que pagar mais imposto de renda e contribuição social do que seus concorrentes, não apenas em valor nominal, mas também em percentual do lucro. (Por Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Preços de Transferência, Método de Preço de Revenda Líquido: Texto e Contexto).*

A IN SRF 243/02 – não a Lei certamente desestimula que a empresa crie plantas industriais no Brasil e estimula que as crie no Chile, Argentina, Uruguai para exportar para o Brasil. Se a empresa industrializa no Brasil e agrega custo no Brasil de apenas 5%, tem que praticar margem de 60% sobre todo preço do produto inteiro, é o que diz a IN SRF 243/02. No extremo oposto, se uma empresa fabrica todo um avião no Brasil e importa apenas o parafuso também tem que aplicar 60% sobre todo o preço de revenda. Já se fizer essa industrialização na Argentina ou Chile, a empresa brasileira poderá adquirir e revender o bem praticando a margem de 20%.

Note-se ainda que o método de preço de revenda líquido foi transformado, pela IN SRF 243/02, em um método de “custo mais lucro”. Isso porque a fórmula da IN manda extrair do preço de revenda o custo do Brasil mais uma margem que, no caso do equilíbrio, para não dar efeito de preço de transferência, deve ser de 150% sobre o custo ou 60% sobre o preço, como já comprovado pelos exemplos numéricos acima. Em outras palavras, um custo agregado no Brasil tem que ter uma margem agregada de 150%, para que não haja ajuste de preço de transferência no bem importado.

***Fórmula 5 – Exigência mínima de margem sobre o custo nacional trazida pela IN SRF 243/02, para definir o valor agregado no Brasil, sem suporte legal.***

Recuperando a fórmula 3, uma interpretação possível da Lei seria:

$$PP = PLV - VAB - 60\% (PLVVAB)$$

A metodologia disposta pela IN SRF 243/02, como vimos na fórmula 4, presume o VAB por um critério de proporcionalidade e ao assim fazer exige, no equilíbrio, à revelia do que dispõe a Lei, a margem de 60% do preço para o produto nacional (ou 150% do custo nacional para o produto nacional).

**Condição de Equilíbrio da IN SRF 243/02, para que  $PP \geq Ci$ ;  $VAB \geq$  Custo nacional  $\times (1+150\%)$ . Essa condição não está na Lei!**

Ocorre que a Lei, ao tratar dos insumos adquiridos de partes independentes (no exterior), dispõe o método de custo de produção mais lucro CPL, exigindo margem de 20%, não 150%! Assim, se uma empresa estrangeira situada no Chile, por exemplo, adquire bens do Chile (ou outros países) de parte independente e os industrializa, ela pode agregar uma margem de 20% e revender esses produtos para a parte relacionada no Brasil. A Lei assim o determina. Pela IN SRF 243/02, se tal empresa trazer tal atividade do Chile para o Brasil e passar a comprar os insumos de partes não relacionadas no próprio país (ou no exterior), ao vender tais produtos para outras partes não relacionadas no país, ao invés de agregar margem de 20%, teria que passar a agregar margem de 150%! Não me parece em absoluto ser essa uma interpretação razoável da Lei, dada a tamanha contradição que gera.

O produto e o insumo brasileiros estão, na cadeia de produção, pela IN SRF 243/02, sem amparo legal, sendo preteridos em relação aos insumos e produtos estrangeiros! Nessa medida, em minha visão, a redação da IN SRF 243/02 vai além da Lei para trazer um conceito de valor agregado no país que não consta da Lei. A IN SRF 243/02 substitui o valor agregado justo de cada bem por uma alocação de preço presumidamente proporcional ao custo. Trata-se de uma presunção simples, não suportada por qualquer prova e não autorizada por Lei.

Por essa presunção ilegal, a IN SRF 243/02 passa a exigir a aplicação da margem de 150% sobre o custo total (ou 60% do preço de revenda líquido total), incluindo o custo nacional e estrangeiro, para que não resulte em ajuste de preço de transferência. A Lei, por sua vez, manda retirar, no cálculo do preço de transferência, o valor agregado no país, sem autorizar a presunção ou arbitramento desse valor, pela proporcionalização, muito menos manda aplicar a mais valia de 150% ao custo nacional, para apurar o valor agregado!

Além de não guardar correspondência no texto da Lei, a metodologia da IN SRF 243/02 não guarda correspondência com o contexto, objetivo ou espírito da Lei.

A **Lei visa proteger o lucro** das empresas brasileiras, protegendo a arrecadação federal. **A IN SRF 243/02 desestimula a geração de lucro no país**, em prejuízo da arrecadação federal, na medida em que estimula a produção no exterior, **em detrimento da produção brasileira**. O artigo 18 da Lei, consoante seu caput, exige **margens fixas a serem aplicadas ao produto adquirido de partes ligadas** no exterior. O método PRL – 60% expressamente exclui da aplicação dessa margem fixa o valor agregado no país. A IN SRF 243/02 **exige margem fixa de 150% do custo (ou 60% do preço) inclusive sobre custos adquiridos no Brasil de partes independentes**, alocados à produção. Não me parece que a IN SRF 243/02 seja, portanto, uma interpretação razoável no contexto da Lei.

Nem se diga que há outros métodos de preço de transferência que a empresa poderia adotar para fundamentar seu custo de importação, sem adotar a margem de 60% sobre todo o preço de revenda. Como já dito, a Lei não manda aplicar essa margem de 60% no cálculo do valor agregado no Brasil. Quem o faz, sem autorização legal, é a IN SRF 243/02. No mais, que sejam infinitos os métodos de preço de transferência estabelecidos na Lei, nenhum pode ser insubordinado ao escopo da Lei, segundo caput, que é controlar, unicamente, a margem de lucro dos produtos importados de parte relacionada.

A margem de lucro fixa deve ser aplicada apenas aos preços e aos custos dos produtos importados de partes relacionadas ou de paraísos fiscais, consoante o caput do artigo 18 da Lei 9.430/96. Segundo o texto desse caput: 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**. Ora, fica claro que o objetivo do artigo 18 é definir o preço máximo de compra de bens importados, entre outros, a partir do preço de revenda líquido desse produto menos margem estabelecida em Lei. O caput do artigo não trata de dispor sobre o valor máximo do custo agregado no país ou sobre a margem a ser praticada para estabelecer o valor agregado desses custos nacionais.

Interpretado à luz desse caput, o inciso II do artigo 18 simplesmente diz que, do preço de revenda do produto acabado, serão excluídos descontos, tributos, comissões e o valor agregado no Brasil (custo mais margem), sem que ele possa ser arbitrado ou presumido, como fez a IN SRF 243/02. Amparando esse entendimento, a Exposição de Motivos da Lei assim adverte:

*"As normas contidas nos arts. 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 regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados 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".*

Logo, a Lei, em seu intuito, texto ou contexto, jamais autorizou presumir preço ou arbitrar margem para os custos adquiridos no país ou de partes não relacionadas. O pecado da IN SRF 243/02 foi definir, como margem mínima aplicável ao valor agregado no Brasil e a outros insumos não sujeitos ao preço de

transferência, o montante de 150% dos custos (ou 60% dos preços). A IN 243/02 estabeleceu uma presunção simples do conceito de “valor agregado no país”, que não consta da Lei e por isso não pode ser aceita.

Nesse ponto, acredito que vale a pena tecer algumas observações adicionais sobre dois Acórdãos deste Conselho que vêm sendo citados comumente sobre a matéria.

Primeiramente, no Acórdão 10194.888, a respeitada então Conselheira Sandra Faroni julgou, com relação a fatos ocorridos antes da vigência do método PRL – 60%, um caso no qual a empresa aplicou o método PRL – 20% para calcular o preço de revenda de produto industrializado. Visando comparar tal preço com o insumo importado, a empresa expurgou, dele, um valor equivalente à proporção do custo nacional sobre o custo total. A Conselheira decidiu que a contribuinte podia adotar o PRL – 20% para calcular o preço parâmetro do insumo importado, pois entendeu que revenda é um conceito aplicável, também, a produtos importados para produção, por decorrência da própria evolução do texto legal. Por outro lado, a autoridade fiscal, ao invés de aprofundar seu estudo para ver se a empresa aplicou ou não corretamente o método, simplesmente considerou que o método PRL – 20% não seria aplicável a produtos industrializados, o que não poderia prosperar.

Verdade que a Conselheira então entendeu que, a seu ver “a única forma possível de determinar o preço de revenda de qualquer insumo é aplicando, sobre o preço de venda do produto final, a mesma proporção que o custo do insumo representa no custo total do produto”. Assim, a conselheira deu provimento ao recurso voluntário.

Com toda vênua à respeitada julgadora, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado no país. O computador de bordo não tem o mesmo valor agregado do parafuso no avião, o motor não tem o mesmo valor agregado da roda no carro ou no avião, e também o princípio ativo do remédio não tem o mesmo valor do conservante. É possível determinar margens diferenciadas para cada componente, tendo em vista sua relevância na utilidade transferida ao consumidor final do produto, em virtude do investimento e da tecnologia envolvidos, dos riscos da atividade, dos patamares de lucro de atividades semelhantes, caso fossem terceirizadas em parte, enfim, há outras formas de aferir o valor agregado justo de mercado de cada componente do produto. Assim, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado.

Em verdade, é uma forma presumida de calcular valor agregado que só tem validade se disposta em Lei, portanto. A Medida Provisória 563/12, aplicável obrigatoriamente a partir de 2013, assim o fez. A Lei 9.430/96, em sua redação dada pela Lei 9.959/00, não trouxe o critério da proporcionalidade em seu texto.

Vale observar, contudo, que tal decisão do Conselho aplicouse face à Lei 9.430/96 na sua redação original, antes mesmo da Lei 9.959/00, que não trazia o método PRL – 60% e não mandava excluir, do preço de revenda, o “valor agregado no país”. Assim, não se pode aplicar tal julgamento a Lei posterior e diferente em seu teor da Lei que então foi submetida a análise. A própria exConselheira, em parecer, afirma que “o voto foi proferido num contexto em que não havia previsão legal para tratar diferentemente situações em que não havia agregação de valores no País e situações em que o produto sofria agregação de valores antes de ser revendido”.

A própria ex-Conselheira, nesse novel parecer, tratando da Lei 9.959/00, que trouxe o PRL – 60%, afirma que “o legislador não se limitou a definir nova margem

de lucro para os casos de aplicação do bem em outro produto. Ao contrário, definiu, na lei, como seria feita a segregação dos valores agregados no País. Com isso, restringiu o campo de atuação da Instrução Normativa (...) Portanto, não é possível concluir, sem maior aprofundamento, que o voto condutor do julgado mencionado se presta para atestar a legalidade da IN 243. Para aferir, é necessário dissecar o novo texto legal para dele extrair a limitação do campo de atuação da instrução normativa.”

Continua Sandra Faroni esclarecendo, a respeito do novo texto legal que “poder-se-ia alegar que o texto legal contém um erro de gramática, e que, onde está escrito “e do valor agregado no País” devesse ler “e o valor agregado no País” (com supressão da preposição).” Esse entendimento convalida a interpretação da IN SRF 32/01 como uma interpretação possível (Fórmula 1 deste voto). Para a ex-Conselheira “como se vê, a formulação matemática da metodologia estabelecida no parágrafo 11 do artigo 12 da IN 243/02 não se coaduna com a formulação matemática de nenhuma das interpretações possíveis da nova redação da Lei.”

“A IN 243/2002 estaria em perfeita consonância com a lei se esta”, a Lei, “tivesse se limitado a alterar a margem de lucro. Nesse caso, a margem de atuação da IN (...) não estaria pré limitada, e o critério de proporcionalização com o custo seria lógico, compatível e racional. Contudo, tendo a lei disposto expressamente como seria tratado o valor agregado”, ou seja, excluir o valor agregado no país do preço líquido de revenda para apurar o preço líquido de venda do insumo importado, “limitou o campo de atuação do legislador infralegal. O critério estabelecido na IN 243/02, não obstante lógico, restou sem respaldo legal”.

Conclui a ex-Conselheira que “o critério utilizado pela IN não se coaduna com nenhuma das interpretações possíveis da lei. (...) Na vigência da Lei 9.430/96 com a redação alterada pela Lei 9.979/00 não há fundamento legal para a adoção da proporcionalidade tal como instituída pela IN 243/02 (...) Possivelmente, entendendo que a correção feita pela nova norma legal (Lei 9.959/00) não atingiu seu fim, o legislador infra-legal tentou aperfeiçoá-la e, sem qualquer alteração legal que o justificasse, revogou o ato normativo que a disciplinava (IN 32/01) e editou novo ato (IN 243/02) criando novo critério, esse em desconformidade com a lei. A nova IN não previa a dedução do valor agregado (como a lei), mas a proporcionalização do preço de revenda. Consciente da ausência de base legal para o critério instituído pela IN 243/02, o Poder Executivo tentou nova correção, editando a Medida Provisória 478/09 (...) Prossequindo na sua trajetória de tentativas, erros e acertos na busca do aperfeiçoamento da legislação, o Poder Executivo editou recentemente a Medida Provisória 563, de 2012. (...) O fundamento legal para adoção da proporcionalidade nos moldes da metodologia prevista na IN 243/02 passou a existir com a Medida Provisória 564/12.”

Recentemente, no Acórdão 110200610, o Conselheiro relator Leonardo de Andrade Couto decidiu que a IN SRF 243/02 é legal, pois traz uma interpretação mais favorável da Lei do que resultaria sua aplicação literal. Para chegar a essa conclusão, o julgador entendeu que o valor agregado no Brasil coincide com o custo agregado no Brasil. Entendeu assim o Conselheiro que a Lei determina aplicar a seguinte fórmula para cálculo do preço de transferência:

**Fórmula 6 – Acórdão 1102000.610 (consoante Exemplo 4 do referido Voto)**

$$PP = [PLV \times (160\%)] - CAB, \text{ onde}$$

**PP equivale a preço parâmetro;**



recursos líquidos do exportador estrangeiro para estar em conformidade com a regra de preço de transferência consoante tal interpretação.

Assim, não se pode conceber tal entendimento da Lei que, além de alterar seu conteúdo (trocar valor agregado por custo agregado), resulta nesse tipo de preço parâmetro negativo e absurdo.

Em resumo, em minha visão, efetivamente a IN SRF 32/01 traz uma interpretação possível da Lei (conforme a Fórmula 1). Essa interpretação suprime, do texto da Lei, apenas uma letra “d”. Uma outra interpretação possível da Lei seria subtrair, do preço e da apuração da margem de 60%, o valor agregado no país, pelo seu valor justo econômico (Fórmula 3). A IN SRF 243/02 (Fórmula 2), contudo, a pretexto de tentar aplicar essa segunda interpretação, foi além e acabou incorrendo em duas ilegalidades básicas.

Primeiramente, a IN SRF 243/02 presumiu que o valor agregado no país é proporcional ao custo agregado no Brasil (Fórmula 4), sem base econômica, fática ou legal. Em segundo lugar, a IN SRF 243/02, ao assim fazer, exigiu, implicitamente, como condição para que não haja ajuste de preço de transferência, que o valor agregado no Brasil seja definido o mínimo como custo mais 50% (Tabela 1 e 2 e Fórmula 5). Essa condição necessária para o equilíbrio do preço de transferência também não consta da Lei e, em verdade, quando a Lei tratou do método de custo mais lucro exigiu a margem de 20% e não 150%.

Em minha opinião, a IN SRF 243/02 é portanto ilegal e deve ser afastada.

Na ausência de outro critério estabelecido em Lei, para que o valor agregado no país possa ser excluído do preço de revenda e da margem de 60%, ele deve ser definido com base em custos e margens justas econômicas, por conceitos “arm’s length”. O pronunciamento específico da Lei, acerca da presunção trazida na IN SRF 243/02, é tão necessário que a Medida Provisória 563/12 estabeleceu em seu texto o procedimento de proporcionalidade para cálculo do preço de revenda e do valor agregado no Brasil. Tal Medida vale, facultativamente, para o ano de 2012 e, obrigatoriamente, para 2013, apenas. No ano de 2002, inexistia base legal que suportasse a metodologia da IN 243/02.

Assim, na ausência de outra melhor metodologia que se conforme com a Lei, acredito na legalidade da IN SRF 32/01 cuja aplicação deve ser mantida e os ajustes de preço de transferência computados pela autoridade fiscal devem ser cancelados e/ou reduzidos. (...).

Tal entendimento não se restringe à esfera administrativa. Nesse sentido, a relação entre a mudança da metodologia para o cálculo do PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem abordada em voto proferido pelo Desembargador Márcio Moraes<sup>1</sup>, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

*(...) ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, de sorte a propiciar o seu fiel cumprimento. (...)*

*Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada Lei nº 9.430/1996.1*

*Nesse diapasão atente-se que, a teor da Lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços 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 imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, 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, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira ao custo total do bem.*

Uma vez vencido na tese da ilegalidade da Instrução Normativa 243/02, passo a analisar os outros argumentos trazidos pela interessada em sua peça recursal.

### **Da Aplicação subsidiária do Método PIC**

Argumenta a Recorrente que a Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96 esclarece que o objetivo da aplicação dos métodos de preços de transferência é "evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de resultados para o exterior mediante manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações dos bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior".

Para atingir esse objetivo, o legislador brasileiro, à margem da legislação internacional sobre o tema, optou por um sistema simplificado e objetivo de apuração dos preços parâmetro. Além do método dos preços independentes comparados, o contribuinte tem a opção de aplicar dois outros métodos com margens fixas. Se o preço praticado for inferior ao preço parâmetro, não há ajuste. Se for superior, há ajuste.

Assim, no entendimento da Recorrente, o objetivo do presente processo não é tão-somente discutir a fundamentação legal da IN 243/02, senão apurar se houve efetivamente transferência de resultados por meio das operações comerciais por ela praticadas, já que a verdade material é princípio que deve prevalecer no Processo Administrativo Fiscal. Em decorrência da aplicação desse princípio, tem-se que a ocorrência ou não do fato imponible previsto em lei deve (e pode) ser demonstrada por todos os meios de prova cabíveis.

Nesse particular, a Requerente pleiteia a aplicação subsidiária do Método dos Preços Independentes Comparados ("PIC") a dois produtos para os quais se elegeu o método PRL20. Vale ressaltar que a D. Fiscalização aplicou o PRL20 para três produtos (Accord LX, Accord EX e Elemento filtro ar), a Requerente pleiteia a aplicação do PIC apenas para os itens Accord LX (código do produto: 00000CP1639L) e Accord EX (código do produto: 00000CP3679JN), pois são os dois únicos itens para os quais a Requerente possui material suficiente para a comprovação do PIC.

Alega ainda que optou pela utilização do PRL, por se tratar do método mais favorável, no entanto, com a alteração do cálculo pela D. Fiscalização o referido método deixou de lhe ser o mais favorável, pelo que requer a aplicação do método PIC para os itens Accord LX e Accord EX, por se tratar do método mais favorável.

Ou seja, entende a recorrente que ela poderia, a qualquer momento, mesmo na fase da impugnação, escolher pelo método que lhe fosse mais vantajoso, sem qualquer limite temporal.

No meu modesto entendimento, razão não assiste à recorrente!

Inicialmente, cumpre observar que a fiscalização manteve em seus cálculos o método adotado pela contribuinte no ano-calendário de 2007 para o cálculo dos ajustes de preços de transferência na importação.

De fato, pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)”.

No entanto, a supracitada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no § único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

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

*I - a indicação do método por ela adotado;*

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

*Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão, determiná-lo com base em outros*

*documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa”*

Ademais, há que se observar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 (“O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas”), e, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada.

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

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

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

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

Rejeitam-se, assim, as alegações da recorrente, desconsiderando-se os possíveis novos cálculos a serem realizados com a utilização do método PIC para alguns dos produtos autuados, para os quais havia adotado, inicialmente, o método PRL (mantido pela fiscalização durante a ação fiscal). Nesse sentido, rejeita-se também o pedido de diligência, pois o mesmo perdeu o objetivo dado a interpretação adotada que não caberia mais uma nova apuração com base em outro método (PIC).

## DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS

Por fim, aduz que importou os itens objeto do presente processo dos Estados Unidos, China, Japão, México, Reino Unido e Tailândia. No tocante aos países que possuem Acordos para Evitar a Dupla Tributação (China, Japão e México), não há que se falar em

obrigatoriedade de adoção de um método para fins de preços de transferência, pelo que bastaria a comprovação de que os preços praticados entre a Requerente e empresas relacionadas são os mesmos praticados em transações similares com pessoas não relacionadas.

No seu entendimento temos:

"Os Acordos para Evitar a Dupla Tributação possuem a função de limitar a aplicação das regras de preços de transferência naquilo que a legislação interna se mostrar incompatível. Por essa razão, para as importações realizadas com empresas vinculadas no Japão, na China e no México, a legislação Interna deve se subordinar aos limites do Artigo 6º do Tratado com o Japão e 9º dos Tratados com a China e o México.

O referido artigo consagra o princípio do *arm's length*, pelo qual desde que empresas associadas mantenham condições especiais nas suas transações, os Estados poderiam efetuar ajustes de preços de transferência. Note-se que a questão da distribuição indireta de lucros encontra-se relacionada à "obtenção de uma vantagem anormal", que pressupõe a prática de uma transação, por meio da qual sobrevenha vantagem que se considere anormal.

Com base nisso, deve-se verificar se as empresas estão envolvidas em relação comercial ou financeira que representariam uma vantagem anormal para uma das partes, ou seja, que as condições aceitas ou impostas sejam diferentes daquelas que seriam impostas se não houvesse vinculação entre as empresas.

A fim de evitar a ocorrência de vantagem anormal por uma das partes, deve-se verificar se o princípio do *arms length* foi respeitado, ou seja, se os preços praticados seriam os mesmos caso a transação fosse celebrada com terceiros não vinculados, afinal a transferência indireta de lucros pressupõe uma divergência entre o preço efetivamente estipulado e o preço "justo" que seria fixado entre empresas não dependentes.

(...)

Assim, por força dos tratados, a empresa pode provar, por qualquer meio de prova, que não praticou preço em condições de favorecimento. Portanto, o PIC presta-se a fazer esta prova em favor do contribuinte. Ademais, entende também que por força das Convenções para Evitar a Dupla Tributação assinadas pelo Brasil com o Japão, México e China, o Brasil só poderia proceder com os ajustes na base de cálculo do imposto sobre a renda caso ficasse demonstrada a obtenção de uma vantagem anormal por parte do contribuinte brasileiro.

No seu entendimento, o método PIC poderia ser utilizado como forma de se provar que não houve a obtenção da referida vantagem anormal e, portanto, não seria possível ao Brasil proceder unilateralmente com os ajustes, dada a prevalência dos tratados sobre a lei interna. Prossegue ainda no sentido de que os tratados devem ser aplicados, resultando em nenhuma necessidade de se proceder com qualquer ajuste, na medida em que não houve comprovação pela Fiscalização de utilização de preços "anormais" que não correspondam ao preço *arm's length*, ou melhor dizendo, não houve a comprovação da "vantagem anormal", vantagem esta que é requisito objetivo para aplicação dos tratados.

No entendimento da recorrente, a comprovação de que não houve a requerida vantagem anormal seria feita através da determinação do preço parâmetro, para os itens Accord LX e Accord EX, com base no método PIC.

Ocorre que nos dizeres do Professor Alberto Xavier, o método PIC nunca poderia ser utilizado como forma de se afastar a ocorrência da vantagem indevida, uma vez que neste método (PIC) far-se-ia uma comparação entre o preço praticado entre duas pessoas vinculadas com o preço praticado em operações realizadas por outros importadores, com outras pessoas não vinculadas.

No entendimento do Doutrinador Português, o art. 9º não permite comparações externas, restringindo a sua aplicação às hipóteses de "divergência interna" entre os preços praticados pelo mesmo importador nas suas relações com pessoas vinculadas e nas suas relações com terceiros não vinculados.

Assim, não vejo como o Método PIC poderia resolver a questão aqui posta em discussão.

A única saída que me parece sustentável seria aquela resultante do requisito de aplicação do art. 9º dos DTTs, qual seja, que apenas poderiam ser incluídos nos lucros e tributados como tal os lucros que teriam sido obtidos por uma empresa brasileira, mas que não o foram por causa de uma vantagem indevida concedida à sua parte relacionada no exterior. Como entendo que o método PIC não seria adequado para fazer tal prova, não tendo a interessada apresentado qualquer outra prova que pudesse afastar a concessão da vantagem indevida, tenho que os preços parâmetros obtidos como a aplicação do PRL60 devam ser utilizados como forma de se determinar a adequação dos preços efetivamente praticados (ou seja, se tais preços foram estabelecidos numa medida arm's length).

## **2) Inadequação da Multa e Juros Aplicados**

### **2.1.) Da abusividade da multa de ofício**

O contribuinte discorre em sua peça recursal sobre o efeito confiscatório da multa isolada contra ele lançada de ofício, no sentido de que a mesma, uma vez lançada no patamar elevado de 75% (setenta e cinco por cento), seria abusiva, ferindo princípios salvaguardados na Constituição Brasileira de 1988.

Sobre as tais alegações de abusividade, violação aos princípios constitucionais do não-confisco e da capacidade contributiva, cumpre trazer à colação o teor da Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus conselheiros-julgadores, com o que me eximo de quaisquer considerações adicionais sobre este tópico.

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto à este item.

### **2.2.) Da incidência do juros sobre multa**

A obrigação tributária tida como principal, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN.

Como ocorre com qualquer dívida de valor, o não adimplemento da obrigação no prazo fixado implica incidência de multa e juros, em razão da mora.

Na esfera federal, o débito será acrescido de multa moratória, calculada à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, a teor do estabelecido no art. 61, caput, e § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Os juros serão equivalentes à Taxa SELIC, consoante determinação do § 3º do art. 61, que remete ao § 3º do art. 5º, ambos da Lei nº 9.430/96.

Na hipótese, porém, de lançamento de ofício, a multa incidirá à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Tal sanção ocorre quando o contribuinte não declara o seu débito, fato este que obrigará o Fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo.

O inciso I do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve que a multa decorrente de lançamento de ofício será exigida conjuntamente com o tributo, quando não houver sido anteriormente pago.

A análise da legalidade dessa cobrança passa antes pela fixação do conceito de norma jurídica.

Em linhas gerais, norma jurídica é um juízo hipotético-condicional. Dada a ocorrência do fato “x”, a prestação deverá ser “y”, consoante lição de Paulo de Barros Carvalho.

É preciso, ainda, fixar os conceitos de juro e multa. Segundo Maria Helena Diniz:

“JURO. 1. Direito bancário. Rendimento de capital empregado. 2. Direito civil. a) Taxa percentual que incide sobre um valor ou quantia em dinheiro; b) pagamento que decorre da utilização do capital alheio, constituindo, portanto, fruto civil.”

“MULTA CONVENCIONAL. Direito civil. Cláusula contratual que estipula uma pena pecuniária a ser paga pelo contratante que não venha a cumprir, no todo ou em parte, uma obrigação ou que atrase o seu adimplemento.”

A ilustre tratadista identifica ainda as seguintes ocorrências de juros:

“JUROS COMPENSATÓRIOS. Direito civil. Aqueles que decorrem de uma utilização consentida do capital alheio, pois estão, em regra, preestabelecidos no título constitutivo da obrigação, no qual os contratantes fixam os limites de seu proveito, enquanto durar o negócio jurídico, ficando, portanto, fora do âmbito da inexecução. (...)”

“JUROS MORATÓRIOS. Direito civil. Consistem na indenização pelo retardamento da execução da dívida.”

Os conceitos de multa e juro, mencionados acima, se aplicam integralmente ao Direito Tributário, observando-se apenas o fato de a obrigação fiscal ser *ex lege*, daí a fixação dos mesmos decorrer da lei, não podendo ser objeto de convenção entre as partes.

Leciona Luiz Antonio Scavone Junior que:

“Os juros compensatórios são devidos em razão da utilização do capital pelo devedor (...). Espelham a paga pela utilização do capital alheio.

Portanto, ao contrário do que ocorre com os juros moratórios, é afastada a idéia de culpa do devedor (...).”

Do exposto, estamos que, no campo tributário, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória.

Afinal, o Estado, no exercício de competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como cobrar-lhe juros compensatórios.

Visto isso, em linhas gerais, é possível afirmar que, em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado.

Não é por outra razão que não existe limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação não for cumprida, os juros serão computados.

O mesmo já não ocorre com a multa, porquanto sua natureza, à evidência, é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação.

O termo “punir” deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, isto é, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento tardio mais oneroso.

Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, ao contrário da multa, incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

No entanto, não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Neste sentido, a lição de Maria Helena Diniz é conclusiva:

“Os juros são o rendimento do capital, (...), visto que constituem o preço do uso do capital alheio, em razão da privação deste pelo dono, voluntária ou involuntariamente. (...)”

Melhor explicando: o capital do contribuinte, que deveria ter sido transferido aos cofres públicos, não o foi; este é o único pressuposto da cobrança dos juros, como forma de remunerar a indisponibilidade daquele capital a quem teve frustrada a previsão de recebê-lo.

Fora desta hipótese, qualquer incidência de juros mostra-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato (reposição de “capital”).

É preciso ter consciência de que os juros não existem por si só; decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal.

O mesmo ocorre com a multa, que só surgirá se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal.

Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Enfim, a multa está prevista no conseqüente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária.

A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando por completo a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

A norma secundária não foi feita para onerar obrigação prevista em outra norma secundária. Vale dizer: o pressuposto fático da incidência da norma secundária será sempre uma situação decorrente de uma norma primária, e nunca uma situação decorrente de uma norma também secundária!

Para que os juros pudessem incidir sobre a multa, esta teria, necessariamente, por razão de lógica, que estar prevista em obrigação estabelecida em norma primária.

Ocorre, contudo, que a multa não tem como ser prevista em norma primária, pois seus efeitos, consoante demonstrado linhas acima, não integram a materialidade da obrigação prevista naquela norma.

Mesmo pensamento tem Hugo de Brito Machado: “O que caracteriza a sanção é a presença do ilícito na hipótese de incidência da norma que a institui. E a finalidade da sanção é atribuir eficácia à norma jurídica, (...)”

Esta linha de pensamento não resta prejudicada pelo disposto no artigo 113, § 3º, do CTN, quando dispõe que a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, quando decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Inicialmente, tal “conversão” só tem efeito de celeridade quanto à arrecadação, ou seja, justifica-se para viabilizar a constituição e a execução do crédito originário de multa juntamente com o crédito tributário.

A meu ver, se não existisse a disposição do § 3º do art. 113 do CTN, não seria possível cobrar o débito relativo à multa pelo descumprimento de obrigação acessória no mesmo processo que se está exigindo dívida de natureza tributária, isso porque, nos termos do art. 3º do CTN, tributo não constitui sanção de ato ilícito.

A inobservância de obrigação acessória configura ato ilícito, punida, entre outras formas, com multa pecuniária, o que lhe afasta a natureza de tributo, daí a necessidade de equiparação à obrigação principal, quanto ao seu procedimento de cobrança.

E mais, sendo a obrigação acessória autônoma em relação à obrigação principal, não seria possível admitir a reunião, num único processo, de dois créditos com origens distintas.

Ademais, tal “conversão” não afeta o caráter secundário da norma de sanção (estipuladora de multa), uma vez que seu pressuposto de incidência – mesmo na hipótese do

artigo 113, § 3º, CTN – continua sendo o descumprimento de uma obrigação prevista em norma primária.

Portanto, aquele dispositivo não prejudica em absolutamente nada a linha de argumentação ora sugerida, no sentido de não admitir a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício: (i) quer pelo fato desta não possuir natureza de “capital” (passível de gerar rendimentos, tais como juros....) (ii) quer pelo fato de estar prevista em norma secundária e não primária.

Enfim, não é possível admitir a incidência de uma norma secundária (a que trata dos juros) sobre outra norma secundária (a que estipula os juros), porque, em ambas, o pressuposto fático de subsunção encontra-se em norma primária, inexistente na hipótese.

Paralelamente a estas considerações, cumpre também ressaltar que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa, ora denunciada.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

À evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ...”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”.

Resta evidente que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, violando, assim, o princípio da legalidade.

Assim, nesse item, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Assim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de exonerar o crédito tributário lançado, por entender ilegal os termos da IN 243/02.

Sala de sessões, 08 de junho de 2016.

Hélio Eduardo de Paiva Araújo

## Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que tange: (i) à alegação de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002; e (ii) à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

- **Da alegação de ilegalidade da IN SRF 243/2002.**

As alegações da recorrente buscam demonstrar a ilegalidade do método PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF 243/2002, quando comparado com as disposições da Lei nº 9.430/1996. Sustenta a interessada que o normativo teria alterado profundamente a regra veiculada por lei, majorando desta forma a base tributável pelo IRPJ.

A metodologia de cálculo conhecida como PRL (preço de revenda menos lucro) foi instituída pelo art. 18 da Lei nº 9.430/1996, posteriormente alterada pela Lei nº 9.959/2000. Eis o teor do dispositivo legal, em sua redação vigente à época dos fatos geradores:

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

[...]

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

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

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor*

*agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

[...]

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

A matéria foi disciplinada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com o teor a seguir transcrito.

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

*I - dos descontos incondicionais concedidos;*

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

*III - das comissões e corretagens pagas;*

*IV - de margem de lucro de:*

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

O argumento, como se vê, pode ser apreciado sob duas vertentes. A primeira deve examinar a alegada ilegalidade, ou seja, se o normativo teria introduzido interpretação incompatível com o texto legal, inovando a matéria e extrapolando a competência do órgão regulamentador. A seguir, deve-se examinar se a interpretação esposada pelo normativo em questão teria efetivamente majorado a base de cálculo do imposto.

Ambas as questões têm sido debatidas no âmbito do CARF. Em particular, este colegiado já teve oportunidade de discutir em minúcias esta matéria em várias ocasiões, não sendo demais lembrar o alentado e nunca pouco elogiado voto do ilustre Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator do Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, do qual peço vênia para transcrever os excertos a seguir, adotando-os, desde já, como razões de decidir.

Pode-se concluir, inicialmente, que o dispositivo impõe como limite para a dedutibilidade de custos, despesas e encargos incorridos em operações de importação (como é o caso vertente) o preço determinado pelo método PRL 60. Até este ponto, não há muitos questionamentos. O problema surge ao se examinar a composição do preço determinado pelo método PRL 60. Isto porque a redação da alínea “d” dada pela Lei nº 9.959/2000 propicia duas interpretações para a composição deste preço.

Assim, o preço determinado pelo método PRL60 será a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de 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.

Insta ressaltar que não há qualquer dúvida quanto ao fato de que o preço dado pelo método PRL60 é dado pela média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de sessenta por cento. A questão que surge diz respeito à base sobre a qual deverá ser calculada esta margem. Assim, há duas possíveis interpretações dadas pelo dispositivo. De tal forma esta margem de sessenta por cento deverá ser calculada:

a) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (do preço) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (inserção e grifos meus)

b) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores.

A primeira hipótese é a mais óbvia e é a que deriva inicialmente da leitura do dispositivo. Isto porque há quatro alíneas, sendo óbvio que cada uma delas fornece uma rubrica a ser diminuída da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos. Neste sentido, a margem de 60% seria aplicada sobre o preço líquido de revenda (deduzido dos valores referidos nas alíneas “a”, “b” e “c”) e sobre o *preço do valor agregado no País*.

A expressão *preço do* há de ser entendida como oculta na expressão, ou então deve-se imediatamente reconhecer erro gramatical do texto legal. Isto porque, caso não esteja tal expressão oculta, a redação deveria ser e “sobre o preço de revenda... e **(sobre) o** valor agregado no País”. Mas, ao se analisar o conteúdo da expressão “preço do valor agregado” há de se concluir, finalmente, pelo erro do texto legal, já que ela, além de complicar desnecessariamente uma expressão simples (“valor agregado”), em nada altera seu conteúdo.

[...]

A segunda interpretação que pode ser dada ao dispositivo legal em análise (inciso II, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000) parte do pressuposto de que a expressão contida na alínea “d” do inciso II, e do valor agregado no País, complementa a expressão “diminuídos”, que está no corpo do inciso II. Assim, a margem de lucro de 60% seria calculada tão somente sobre o preço líquido de revenda e o preço parâmetro haveria implícita uma quinta alínea, “e”, que conteria um valor (o valor agregado no País) a ser diminuído da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos.

De acordo com esta expressão, o preceito legal estaria afirmando que o preço dado pelo método PRL60 seria definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de 5 rubricas:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores;
- e) do valor agregado no país.

Ressalte-se que a “*primeira interpretação*”, acima referida, é aquela adotada inicialmente pela Instrução Normativa nº 32/2001, e que a “*segunda interpretação*” é aquela veiculada pela Instrução Normativa nº 243/2002, adotada pelo Fisco no lançamento e questionada pela ora recorrente.

No Acórdão mencionado, o douto Conselheiro investiga em profundidade aspectos matemáticos e econômicos, em busca da melhor interpretação, e conclui que nenhuma

das duas ciências lhe propicia fundamentos mais sólidos para decidir por um ou outro caminho. Retorna, então, à análise gramatical e semântica, nos seguintes termos:

A interpretação gramatical do dispositivo nos inclina para aquela fornecida pela IN SRF nº 243/02. Isto porque, como já antecipado acima, a adoção da interpretação feita pela IN SRF nº 32/01 conduz à ausência de concordância entre a expressão “calculada sobre o preço de revenda... e do valor agregado no País”.

Para se admiti-la, há que se entender como oculta a expressão (do preço), conforme a seguir: “calculada sobre o preço de revenda... e (do preço) do valor agregado no País”. Mas ao subentender oculta tal expressão, ingressamos noutra problema: a falta de sentido técnico da expressão “preço do valor agregado”, posto que a expressão “preço” é complementada por substantivos concretos. Há preço da carne, do pão, de um sofá, mas não se fala em preço “de valor agregado”. Assim, para concebê-la, somente vislumbrando-se erro gramatical do legislador.

Esta primeira interpretação (feita pela IN SRF nº32/01) também conduz a outro impasse. Isto porque, ao se admiti-la, tem-se que se sanear uma impropriedade matemática trazida. É que a expressão “diminuídos”, constante do *caput* do art. 18, ao estar somente relacionada à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda...” e ao não estar relacionada à expressão “do valor agregado no País”, suscita a dúvida relativamente à qual operação matemática estaria relacionando o “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” ao “valor agregado no País”. A IN SRF nº 32/01 solucionou tal dúvida, deduzindo tratar-se de uma subtração. Então, a margem de 60% seria aplicada à resultante da subtração entre “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” e ao “valor agregado no País”. Mas esta foi, sem dúvida, uma solução interpretativa, pois nada a este respeito é dado pelo dispositivo, adotada esta interpretação. Mas poderia cogitar, porque não uma adição?

A interpretação feita pela IN SRF nº 243/02, ao optar por entender que a expressão “diminuídos” refere-se tanto à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento...” quanto à expressão “do valor agregado no país” soluciona ambas as questões acima levantadas, não havendo, então, dúvidas quanto à sua correta construção.

O método em análise, segundo o *caput* do art. 18, denomina-se “Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL”. Assim, é de se imaginar que partiria do preço de revenda e dele subtrairia o lucro, para então chegar-se ao preço máximo que permita dedutibilidade. Mas faço uma ressalva. Sabendo-se que o que delimita a variação na dedutibilidade acaba sendo um percentual de margem de lucro, é fácil notar-se que a consideração, no cálculo, do valor agregado no país, reduz o campo de incerteza de uma fórmula destinada a este cálculo.

A IN SRF nº 243/02 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração do valor agregado no país do preço líquido de revenda e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de revenda.

Já a IN SRF nº 32/01 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração somente da margem de lucro de 60%, mas, todavia, calculada sobre o preço líquido de revenda subtraído do valor agregado no país. Mas o resultado da expressão “preço líquido de revenda” subtraído “do valor agregado no país” é o equivalente ao valor do insumo importado. Ocorre que, de fato, não há muito sentido em se calcular uma margem de lucro sobre o valor do insumo importado. Isto porque, depreende-se do *caput* do art. 18 que o método quer que uma margem de lucro seja deduzida do



**Lei nº 9.430/1996:**

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

**Lei nº 5.172/1966 (CTN):**

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.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênua para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a

ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entendido, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

*JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)*

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)*

Pelas mesmas razões, também quanto a esta matéria, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário.

• **Conclusão.**

Quanto aos demais pontos do recurso, a decisão se deu em conformidade com o voto do ilustre Relator.

Por todo o exposto, em conclusão, a decisão do Colegiado foi no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha