



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

Processo n° 16561.720067/2011-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.651 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria IRPJ - Preços de Transferência
Recorrente EPSON PAULISTA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERROS DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução

Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO. Constando compensações indevidas, deve-se efetuar o lançamento correspondente, mesmo que a autuação que lhe deu causa (ajustes de preços de transferência) esteja pendente de confirmação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Relator e os Conselheiros Luis Fabiano e Luiz Paulo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteadó, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 7.625/7.645) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, relativos aos anos calendário de 2006 e 2007, em razão de ajuste (adição fiscal) dos “preços de transferência”.

Segundo consta do TVF (fls. 7.610/7.624), a contribuinte utilizou, para fins de controlar suas operações aos preços de transferência de 2006, o método “PRL” (com margem de 60%) de forma indevida, fato este que resultou nos recálculos dos preços praticados

e parâmetros, de modo a verificar a necessidade de ajustes nas apurações do lucro real e base de cálculo da CSLL.

Mais precisamente, o auditor fiscal responsável pelo lançamento desconsiderou o método de cálculo do PRL60 praticado pela contribuinte – o qual foi feito com base no critério previsto na Lei nº 9.430/1996 e regulamentado pela IN SRF nº 32/2001 -, afirmando que, para fatos geradores ocorridos no ano base 2006, a contribuinte deveria ter empregado a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002.

Nesse contexto, a fiscalização refez o cálculo de preços de transferência, adotando-se como base o PRL 60 regulamentado pela IN SRF nº 243/2002. E como resultado deste trabalho, foi apurado o valor de ajuste (adição fiscal) de R\$23.218.172,60.

Como no ano calendário de 2006 a contribuinte apurou lucro real, tal ajuste gerou a formalização de crédito tributário de IRPJ de R\$5.804.543,15. Já para a CSLL, a fiscalização notou que a empresa possuía bases negativas que foram compensadas em 2006 e 2007, razão pela qual reapurou a aludida contribuição, constituindo as cobranças de R\$2.056.312,73 para o ano de 2006 e de R\$33.222,80 para o ano base de 2007.

Tramitado o feito, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 7.652/7.710), arguindo, em síntese:

(i) que o método previsto na IN SRF nº 32/2001 tem base na Lei nº 9.430/1996, razão pela qual sua aplicação não é indevida;

(ii) que a IN SRF nº 243/2002 não possui base em lei, criando uma “inovação” que contraria o princípio da legalidade e artigo 100 do CTN;

(iii) que existem inconsistências que maculam os lançamentos, nos termos do artigo 142 do CTN, a saber: (iii.i) adoção indevida do valor CIF + II (e não o valor FOB) na apuração do preço praticado; (iii.ii) indevida utilização, pelo fisco, do método mais gravoso para apuração do preço parâmetro; (iii.iii) a equivocada apuração na participação do componente importado para fins de cálculo do preço parâmetro; e (iii.iv) a divergência na alocação do frete internacional em relação ao critério que adotada;

(iv) inexistência de compensação indevida, no ano base de 2007, da base de cálculo negativa da CSLL; e

(v) por fim, caso venha a ser mantido o lançamento, pede que seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do artigo 161 do CTN.

De acordo com o despacho de fls. 7.821/7.825, constatou-se a necessidade de verificar a procedência ou não das alegações de defesa, notadamente no que diz respeito à exatidão dos cálculos efetuados pela fiscalização, razão pela qual o processo foi encaminhado à DEMAC/SP, para manifestação da autoridade autuante sobre os pontos destacados nos itens (iii.iii) e (iii.iv) acima.

Solicitou-se, ainda, que o fisco refizesse, se fosse o caso, o cálculo dos ajustes e da matéria tributável relativa aos preços de transferência.

Como resultado dessa diligência (fls. 7.827/7.832), a fiscalização calculou novamente os preços parâmetro, desta vez sem considerar a quantidade vendida ao calcular o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido. Ou seja, calculou a relação percentual entre o custo de cada unidade do bem importado e o custo total de cada bem produzido, em conformidade com a planilha de custos apresentadas pela empresa.

Além disso, a fiscalização também refez os cálculos de ajustes desprezando totalmente a alocação de frete adotada inicialmente e substituindo aqueles valores, na coluna de frete, pelos valores de frete registrados pela contribuinte.

Após refazer os cálculos, a fiscalização encontrou um montante total de ajustes no valor de R\$23.125.934,91, contra o ajuste inicial de R\$23.218.172,60 (redução da ordem de 0,4%, correspondente a R\$92.237,69).

Ao manifestar-se acerca do resultado da diligência (fls. 7.874/7.888), a contribuinte não contestou os novos cálculos, alegando que o lançamento não poderia ter sido modificado, pois a situação não se enquadraria em nenhuma das hipóteses do artigo 149 do CTN.

Tramitado o feito, a impugnação foi julgada parcialmente procedente pela 5ª Turma da DRJ/SP1, que apenas acatou a redução da diferença apurada na diligência.

A decisão em questão (Acórdão nº 16-46.910 - fls. 7.891/7.923) restou assim ementada:

“AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE QUE NÃO SE IMPÕE À FISCALIZAÇÃO. A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

MÉTODO PRL60. ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. Constatado erro na apuração da matéria tributável relativo ao método PRL60 (PRL com margem de 60%), exonera-se parcialmente a exigência.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO. SOBRESTAMENTO. Constando compensações indevidas, deve-se efetuar o lançamento correspondente, mesmo que a autuação que lhe deu causa (ajustes de preços de transferência) esteja pendente de confirmação. Desnecessário o sobrestamento do julgamento, visto que, apesar de a decisão de primeira instância ser passível de revisão pelas instâncias superiores, seriam re-analisadas, conjuntamente, tanto a compensação considerada indevida, quanto a autuação que lhe deu causa, não havendo, portanto, qualquer prejuízo à contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Discordando do teor da decisão de primeiro grau, cuja ciência ocorreu em 22/06/2013 (fls. 7.930), a contribuinte, em 12/07/2013, interpôs recurso voluntário (fls. 7.932/7.987), o qual, em resumo, reitera os argumentos trazidos na Impugnação e na Manifestação à diligência, que foram classificados nos seguintes itens:

- item **III.(i)** – diz que a existência de inconsistências materiais caracteriza violação ao artigo 142 do CTN, bem como que a revisão ou correção dos lançamentos determinada pela DRJ não poderia ter sido feito nos termos propostos pela decisão;

- item **III.(ii.a)** – pede o reconhecimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, ao pretender alterar a fórmula de cálculo do preço parâmetro prevista no artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96;

- item **III.(ii.b)** – aduz que a IN SRF nº 243/2002 não é aplicável por ausência de racionalidade econômica, afrontando a própria finalidade das regras de controle de preços de transferência;

- item **III.(ii.c)** – argumenta que o preço praticado deve ser considerado levando em conta o custo FOB da operação, ou seja, excluídas as despesas com frete e imposto de importação. Indevida, portanto, a aplicação do custo CIF + II, e não o valor FOB;

- item **III.(ii.d)** – sustenta que a fiscalização deveria ter buscado o método de cálculo menos oneroso, sob pena de improcedência do lançamento;

- item **III.(ii.e)** – argumenta que inexistente compensação indevida da base de cálculo negativa de CSLL no ano base de 2007; e

- item **III.(ii.f)** – pede o afastamento da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os pressupostos processuais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da preliminar de nulidade

A Recorrente pede a nulidade do lançamento, essencialmente com base em três argumentos: **(i)** o de que a existência de inconsistências materiais na apuração do crédito tributário viola o artigo 142 do CTN; **(ii)** o de que a retificação do valor do ajuste, promovido tanto pela autoridade fiscal após diligência e pela DRJ, não é legítima, por não se enquadrar em nenhuma hipótese de revisão prevista no artigo 149 do CTN; e **(iii)** porque caberia ao fisco a escolha de outro método, menos gravoso, antes de efetuar o ajuste apurado.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *in verbis*:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos, ocasionada pela inobservância do disposto no artigo 10º. Também não se faz presente, a meu ver, nenhuma das hipóteses de nulidade prevista no artigo 59 acima transcrito.

Resta, portanto, verificar se os Autos de Infração ora em debate foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

Tal como determinado em tal dispositivo, os lançamentos de IRPJ e CSLL têm como motivação o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 7.610/7.624), o qual, em conjunto com os próprios Autos de Infração (fls. 7.625/7.645), contém a descrição dos fatos, a infração imputada, a base legal e demonstrativo dos valores utilizados como parâmetro.

A autoridade fiscalizatória motivou as razões que a levaram a caracterizar a conduta da Recorrente como infração à legislação de preço de transferência, não gerando quaisquer dúvidas acerca do conteúdo e forma da exigência constituída.

Não vislumbro nenhum prejuízo ao contribuinte, que notoriamente compreendeu o fundamento da imputação que lhe foi imposta, demonstrou total conhecimento dos detalhes da infração e conseguiu exercer seu direito ao contraditório de forma plena.

Especificamente com relação às denominadas *inconsistências materiais* que causariam a nulidade do lançamento, a meu ver tratam-se, na verdade, de questões de mérito relacionadas à interpretação dada ao agente fiscal ao método de cálculo previsto na IN 243/02, e não de vícios substanciais presentes no lançamento.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ (fls. 7.915/7.916):

“De fato, não há que se falar em modificação no lançamento em face do artigo 149 do CTN, que trata da revisão de ofício pela autoridade lançadora, prevista no inciso III do artigo 145 do CTN.

Ocorre que a situação que se coloca é a decorrente da impugnação do sujeito passivo, prevista no inciso I (não no inciso III) do artigo 145 do CTN, in verbis:

“Artigo 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

Diante da impugnação do sujeito passivo, o órgão julgador (as Delegacias de Julgamento) pode (e deve, se for o caso) alterar o lançamento, para adequá-lo à realidade dos fatos, sem, contudo, agravar a exigência, pois, como bem argumenta a impugnante, as Delegacias de Julgamento não têm competência para tanto.

No caso em tela, a fiscalização (autoridade lançadora) apenas fez os cálculos dos preços de transferência, cabendo à

Delegacia de Julgamento (autoridade julgadora) acatar ou não esses novos cálculos, podendo efetuar a alteração (mas não o agravamento) do lançamento, nos termos do artigo 145, inciso I, e 60 do CTN, supratranscritos. Nesse sentido, não há que se falar em nulidade do lançamento ou do procedimento adotado pela fiscalização ou por esta Delegacia de Julgamento.

Conforme já mencionado, acolhendo as alegações da impugnante, a fiscalização refez os cálculos dos preços-parâmetro, dos preços praticados e dos correspondentes ajustes, conforme sintetizado no Anexo 2 (preços praticados), no Anexo 3 (preços-parâmetro) e no Anexo 4 (ajustes). E a contribuinte não contesta os novos cálculos.”

Como se percebe, a redução parcial do ajuste fiscal promovida pela decisão recorrida acatou os argumentos de defesa, reconhecendo a necessidade de alterar a forma de apuração da participação do componente importado para fins de cálculo do preço parâmetro (que partiu da quantidade vendida, e não da quantidade produzida) e da alocação do frete internacional (que não teria observado o critério contábil de registro adotado pelo contribuinte).

Após feito isso, a fiscalização encontrou uma diferença imaterial (redução da ordem de 0,4%, correspondente a R\$92.237,69), a qual foi excluída dos lançamentos por determinação da DRJ.

A meu ver o procedimento adotado está correto. Por ser atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de fiscalizar a apuração das regras de preço de transferência. Tal labor, na época dos fatos, foi feito sob o manto da malfadada IN 243/02, o que levou ao ajuste fiscal que originou a emissão dos Autos de Infração.

A Recorrente, em sede de impugnação, e com base no Parecer de seus auditores independentes, compreendeu o cálculo do fisco, mas apresentou diversos questionamentos sobre sua legalidade e critérios de seleção dos dados necessários.

Diante disso, e após a diligência, a DRJ optou por acatar parte das alegações da contribuinte, alterando o lançamento para adequá-los à realidade fática, no exercício de sua competência.

Ora, não há dúvidas de que o PLR 60 constitui método de cálculo complexo. A coleta dos dados necessários à sua elaboração também constitui tarefa técnica complexa e que pode gerar divergência nos critérios adotados entre fisco e contribuinte, sem que isso implique necessariamente em vícios no lançamento.

Entendo, portanto, que a decisão de piso não merece reparo nesse particular.

Finalmente, a Recorrente sustenta que a fiscalização deveria ter considerado a possibilidade de aplicação de outro método de cálculo, menos gravoso à Recorrente, que não necessariamente o PRL60, na linha do que dispõe o artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, reproduzido a seguir.

“Artigo 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.”

Segundo penso, a norma em questão não impõe a obrigação do fisco de apurar os preços de transferência necessariamente por mais de um método. Ou seja, o fisco não possui tal ônus.

A referida norma, na verdade, confere ao contribuinte a possibilidade de escolher o método que melhor lhe convenha, não revelando nenhuma imposição à fiscalização.

Improcedem, dessa forma, os argumentos de nulidade arguidos pela Recorrente.

Da ilegalidade do critério de cálculo do PLR60 previsto na IN nº 243/2002

Como dito anteriormente, a autoridade fiscal desconsiderou o cálculo de preço de transferência do ano calendário de 2006, feito sob amparo da IN SRF 32/01 e Lei nº 9.430/96, tendo elaborado outro cálculo, que ensejou as cobranças de IRPJ e CSLL ora discutidas, partindo-se do PRL60 de acordo com a metodologia prevista na IN 243/02.

Pois bem. O método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) com margem de 60% foi introduzido pela Lei nº 9.959/00, ao conferir a seguinte redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96:

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

(...)

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

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

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

Na fórmula construída a partir do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 – anteriormente admitida pela própria Receita Federal na revogada IN SRF nº 32/2001 -, a

margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no país. Apesar do legislador fixar um alto percentual de lucratividade (60%), permitiu a subtração do valor agregado no país para efeito de determinação da margem de lucro.

Em novembro de 2002, porém, sem que houvesse qualquer modificação legislativa atinente à matéria, a Receita Federal do Brasil revogou a IN SRF nº 32/01 e editou a IN 243, cujo art. 12, inciso IV, item 'b' e § 11, previam, à época dos fatos:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de

lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV. (...)” (grifei).

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, nota-se, de imediato, a diferença existente entre as formas de cálculo preconizadas pela Lei nº 9.430/96 e pela IN nº 243/02. Enquanto a lei, ao dispor sobre a fórmula de cálculo do preço parâmetro, prescreve que o percentual de 60%, incidente sobre o valor do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país, seja deduzido do valor líquido de venda integral, a IN 243 determina que o percentual de 60% seja excluído de uma base menor, qual seja, a parcela do preço líquido de venda do produto pela qual respondem os bens, serviços ou direitos importados, do que decorre um resultado invariavelmente menor.

No método PRL60, tal como previsto na IN 243/02, a margem de lucro de 60% não mais deve ser apurada sobre a média aritmética dos preços de revenda dos bens, diminuídos dos descontos incondicionais, dos tributos sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País, mas sim sobre a participação do bem ou serviço importado no preço de venda do produto.

Com a edição da IN 243/02, então, percebe-se claramente que, para fins de quantificação do preço parâmetro, foi introduzida um novo método de cálculo da margem de lucro, que passou a ser definida mediante aplicação de 60% sobre a *participação do bem ou serviço importado no preço de venda do bem produzido*.

A aplicação do PRL 60 segundo a IN 243/02 leva a resultado diverso daquele que decorre da sistemática legal. Isso pode ser verificado com base no exemplo demonstrado abaixo, o qual, partindo-se de premissas iguais, calcula o ajuste de preços de transferência apenas na sistemática desenhada pela IN 243/02:

Descrição	Texto Legal (art. 18, da Lei 9.430)		Valores
Preço médio de venda	<i>Média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos</i>	<i>a</i>	138
Descontos, impostos e comissões/corretagens	<i>a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas;</i>	<i>b</i>	(18)
Valor agregado no país		<i>c</i>	(35)
Margem de 60%	<i>d) da margem de lucro de: I. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;</i>	<i>d</i> 60% de (<i>a - b - c</i>)	(51)
Preço parâmetro	<i>II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: ... d) da margem de lucro de sessenta por cento ...</i>	<i>e</i> <i>a - b - d</i>	69
Preço-Praticado			60
Ajuste			- 0 -

Descrição	Texto da IN 243 (art. 12)		Valores
Preço médio de venda	<i>média aritmética ponderada dos preços de revenda diminuído</i>	<i>a</i>	138
Descontos, impostos e comissões/corretagens	<i>I - dos descontos incondicionais concedidos; II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; III - das comissões e corretagens pagas;</i>	<i>b</i>	(18)
Custo do bem importado		<i>c</i>	60
Custo agregado no país		<i>d</i>	35
Margem de 60%	<i>I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas</i>	<i>e</i> <i>(a - b)</i>	120
	<i>II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa</i>	<i>f</i> <i>c / (c + d)</i>	63,16%
	<i>III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total sobre o preço líquido de venda</i>	<i>g</i> <i>(f x e)</i>	75,79
	<i>IV - 60% sobre a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido</i>	<i>h</i> <i>60% de g</i>	45,47
Preço parâmetro	<i>a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV</i>	<i>i</i> <i>g - h</i>	30,32
Preço-Praticado			60
Ajuste			29,68

Esse exemplo (somado a inúmeros outros, como o que foi trazido pela Recorrente às fls. 7.670), demonstra que a IN 243/02 acabou, na verdade, por instituir um critério jurídico de cálculo que proporciona tributação mais gravosa para os contribuintes.

Ora, a divergência entre as sistemáticas da Lei nº 9.430/96 e da IN nº 243/02 geram resultados distintos para o mesmo cálculo de preço de transferência segundo o método PRL 60, afetando diretamente a composição do preço parâmetro. Como resultado, despesas que são dedutíveis segundo uma sistemática passam a ser indedutíveis segundo a outra.

Aplicando-se o PRL 60 pela sistemática prevista na Lei nº 9.430/96, o preço de mercado de um bem é apurado pela simples subtração, do preço líquido de revenda, de uma margem de lucro de 60%. A margem de lucro efetiva, por sua vez, varia conforme a agregação de valor no País.

Bem diversa é a metodologia empregada na IN 243/02, que inegavelmente criou critério diferente da lei para apuração do PRL 60%, incluindo na sua fórmula o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e a

participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Pelo critério da IN 243/02, parte-se do preço líquido de venda para identificar uma grandeza intermediária, não contemplada pelo texto legal, correspondente à participação do bem importado no produto revendido (*proporcionalização* do preço de revenda, portanto).

E nem se diga que essa *proporcionalização* seria uma exigência lógica, decorrente de necessidade de correção de um erro no PRL 60. Isso porque, em matéria tributária, vige o princípio da legalidade, de forma que não cabe à Instrução Normativa “corrigir” o legislador. A lei, somente a lei, é que pode instituir ou majorar tributos.

Nesse sentido se manifestou Hiromi Higuchi (*Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: IR Publicações. 36ª ed. 2011. pp 158 e 162):

“[...] A seguir, será provada a ilegalidade da metodologia adotada pelo art. 12 da IN nº 243/2002, não merecendo ser cumprida pelos contribuintes. [...]”

O art. 12 da IN nº 243/2002 não considerou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e nem a totalidade do valor agregado no país como determina a lei. A Instrução, sem base legal, apurou o percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e aplicou esse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no País.

O critério adotado pela Instrução de não considerar a totalidade do custo agregado no País é absurdo porque toda indústria aplica o percentual de margem de lucro sobre o custo total do produto, sem indagar o percentual de participação de bens importados na formação do custo de produção. Se a metodologia da lei está incorreta, deve-se alterar a lei mas não é possível alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de ato administrativo, contrariando a lei”.

Ao estabelecer, pois, uma fórmula de cálculo do PRL 60 que se distancia daquela prevista na Lei (e reproduzida na IN 32/01), e que tem por reflexo o aumento do ajuste a título de preço de transferência (majoração de tributo, portanto), a IN 243/02 violou a estrita legalidade.

A Exposição de Motivos da MP 563/12, convertida na Lei nº 12.715/12 (a qual incorporou à Lei nº 9.430/96 a metodologia de cálculo do PRL 60 prevista na IN 243), é elucidativa nesse ponto. Veja-se:

“56. (...) Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.”

57. Os artigos 38 a 42 deste projeto de Medida Provisória promovem alteração na legislação de preços de transferência [...]

60. Vale frisar que a crescente internacionalização da atuação de agentes econômicos brasileiros, bem como a maior abertura à atuação desses agentes multinacionais em nosso território, conduzem ao risco tributário de esvaziamento da base impositiva brasileira, razão pela qual propõe-se o aperfeiçoamento dos controles concernentes à matéria, inicialmente instituídos em 1996.

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

63. Como algumas das alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40 da Medida Provisória podem implicar em aumento do tributo, em atenção ao princípio da anterioridade, foi estabelecido que a produção de efeitos ocorreria em 2013. O art. 42 do Projeto de Medida Provisória possibilita que a pessoa jurídica opte pela aplicação das disposições contidas nos arts. 38 e 40 na apuração das regras de preços de transferência relativas ao ano-calendário de 2012. A opção implicará na obrigatoriedade de observância de todas as alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40.” (grifei).

Os trechos acima não deixam dúvidas de que a MP 563/12 buscou instituir uma nova realidade e não convalidar uma pré-existente. A MP, a propósito, deixa claro que a nova sistemática poderia ensejar aumento de tributo, razão pela qual fez questão de ressaltar a observância ao princípio da anterioridade.

Ora, tal norma foi editada justamente porque a matéria demanda lei, não podendo ser disciplinada por ato infra legal, como uma instrução normativa.

Isso significa dizer que a metodologia de cálculo prevista pela IN 243/02, quando muito, veio a possuir fundamento legal apenas com a MP 563/12 (convertida na Lei nº 12.715/2012).

Entretanto, o mesmo não ocorre em relação ao período anterior à sua vigência, pois a MP nº 563/12 não poderia legalizar atos pretéritos, buscando, sobretudo, inovar a ordem jurídica, conforme descrito na exposição de seus motivos.

Da análise da evolução legislativa da matéria, verifica-se que o critério de cálculo da IN 243/02 somente passou a ter base legal com a publicação da MP 563/12 (e sua posterior conversão na Lei nº 12.715/2012), o que ratifica a conclusão sobre sua inaplicabilidade até 2012.

Do ponto de vista jurisprudencial, destacam-se as seguintes decisões em prol da ilegalidade da metodologia de cálculo prevista na IN 243/02:

“**TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE
SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES
INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS**”

VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- *Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).*

- *À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.*

- *Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.*

- *Recurso provido". (grifei). (TRF 3ª Região. AC 0034048-52.2007.4.03.6100/SP. Dj 14/09/2010).*

"PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – PRL – 60% - IN SRF 243/02 – ILEGALIDADE – A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60%) do preço. As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei. (...)" (Acórdão 1302-000.915. Sessão de 10/04/2012).

"CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo." (Acórdão 1202-000.835. Sessão de 07/08/2012).

"PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES. As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a

lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.” (Acórdão nº 1101-00.864. Sessão de 07/03/2013).

“RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os conseqüentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.” (Acórdão nº 1301-001.235. Sessão de 09/10/2014).

Caminhando nessa mesma direção, considero que o ajuste levado a cabo pela fiscalização no preço parâmetro para efeitos de PRL60, por ter sido feito com base na fórmula estabelecida na IN 243/02, em arrepio à Lei nº 9.430/96, deve ser cancelado.

Ao contrário do que quer fazer crer a decisão de piso, havendo incompatibilidade entre uma instrução normativa e uma lei – como é o caso concreto – deve a lei prevalecer.

Da ilegalidade quanto à inclusão dos valores de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado

A Recorrente alega que a fiscalização incorreu em outro equívoco, qual seja, a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo “CIF”).

Já a DRJ entende que tal inclusão é legítima e possui fundamento normativo diante da própria Lei nº 9.430/96 e IN 243/02.

Com efeito, o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 assim determina:

"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 [...]"

Do artigo acima transcrito depreende-se que a redução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens está limitada às *operações efetuadas com pessoa vinculada*.

Seja por não corresponderem a “importações” ou por não terem sido pagos a pessoa vinculada, os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previstos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96. Logo, tais custos não

poderiam ensejar ajuste por conta da aplicação desse dispositivo, devendo ser neutros para fins de aplicação do controle de preços de transferência.

O legislador mostrou-se atento ao estabelecer que as parcelas aqui comentadas devem ser dedutíveis, ainda que o custo da importação (o preço do produto propriamente dito) sofra limitações ante a aplicação dos métodos de preços de transferência. E isso nem poderia ser diferente: tais encargos não são abrangidos pelo escopo definido no *caput* do art. 18, notadamente porque não são pagos a partes vinculadas e, conseqüentemente, devem ser considerados dedutíveis.

No julgamento do processo nº 16561.000042/2009-71, ocorrido em sessão do dia 25 de novembro de 2015, o relator do caso, Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, foi direto ao ponto ao afirmar que os valores pagos a título de frete e seguros, quando pagos a pessoas não vinculadas, e os tributos incidentes sobre a transação, não estão sujeitos ao controle dos preços de transferência.

É o que se lê dessa passagem do acórdão nº 1102-001.238 (Sessão de 25/11/2015):

“Essa constatação fica mais clara quando se vê que o caput do mesmo artigo restringe o custo a que se refere às operações efetuados com pessoa vinculada, verbis:

(...)

Destarte, como os valores de frete e seguro são normalmente pagos a pessoas não vinculadas, eles, em regra, não estão sujeitos ao controle dos preços de transferência. Igualmente, os tributos incidentes sobre a importação. Não se pode, portanto, entender que a lei manda adicionar esses valores no cálculo da média aritmética ponderada representativa do “preço praticado”. Nem se pode alegar que, na hipótese de o frete ou o seguro ser pago a pessoa vinculada, o § 6º faria sentido porquanto haveria que se efetuar o controle do respectivo preço. Primeiro, porque os tributos incidentes na importação não poderiam ser incluídos nesta ilação. Depois, porque este seria um outro preço e seu controle pode ser feito separadamente.”

Destaca-se, também, julgado da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que entendeu que os valores de frete, seguro e imposto de importação não integram o preço praticado. Confira-se:

“IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.” (Acórdão nº 1102-00.302. Sessão de 16/05/2011).

Ressalte-se, ainda, que, ao analisar a noção de “comparabilidade” entre preço parâmetro e preço praticado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais chegou a afirmar expressamente que a exclusão dos valores de frete, seguros e impostos na determinação do

preço praticado independe da sua consideração no cálculo do preço parâmetro, que é, por definição, uma presunção legal. É o que se nota do voto condutor do trecho do Acórdão nº 9101-01.166, proferido pela 1ª Turma da CSRF em Sessão de 12 de setembro de 2011, *in verbis*:

“Na jurisprudência desta Corte Julgadora é possível encontrar entendimentos nos dois sentidos. Ou seja, tanto no sentido de que os valores do frete, seguro e impostos deveriam integrar a apuração do ‘preço parâmetro’, independentemente de a importação ter sido efetuada conforme cláusula FOB — Free on Board (Acórdão nº 103-23.199 e acórdão recorrido), quanto no sentido de que se deve incluir o valor do frete e do seguro, somente quando o ônus tenha sido do importador (Acórdão nº 108-09.763, dentre outros). Peço vênia para reproduzir os argumentos exarados nos votos condutores dos referidos acórdãos:

[...]

A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos ‘preço praticado’ e ‘preço parâmetro’. Parece-me, ‘data maxima venia’, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

***Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal.** Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico.”* (grifos nossos)

Feitas essas considerações, entendo que, por falta de previsão legal, devem ser excluídos os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela fiscalização para aplicação do método PRL60. Ou seja, o preço praticado deve ser considerado levando em conta o custo FOB da operação, e não o custo CIF + II.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso para DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando integralmente os créditos tributários de IRPJ e CSLL formalizados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, redator designado.

Apesar da bem fundamentada exposição do ilustre relator, peço vênia para dele divergir quanto à ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002 para efeito de ajustes de preços de transferência pelo método PRL-60 e da indevida inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo “CIF”).

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

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

Em sua defesa, a recorrente alega que o preço praticado deve ser considerado levando em conta o custo FOB da operação, ou seja, excluídas as despesas com frete, seguro e imposto de importação, na medida em que estas despesas são pagas a terceiros não vinculados, inexistindo disposição legal que limite a dedutibilidade de tais custos, determinando a sua inclusão na apuração do preço praticado. Assim sendo, para apurar o preço praticado pela recorrente, para fins de comparabilidade com o preço parâmetro, deveria ter sido levado em conta o valor FOB da operação e não indevidamente o valor CIF +II.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Argumenta a recorrente, também, ser incorreta a interpretação de que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabeleça a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado. Afirma que, como as transações são realizadas entre partes independentes e, portanto, reguladas exclusivamente por condições de livre mercado estariam, por determinação legal do *caput* do art. 18 da Lei 9.430/96, fora do escopo das regras de preço de transferência.

Para explicar essa situação trago a colação o trecho do voto condutor proferido no Acórdão nº 1201-001.161- 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, na sessão de 05 de março de 2015, do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A questão da comparabilidade entre o preço praticado na importação de produtos junto a pessoas vinculadas, e aquele que seria praticado em operações entre pessoas não vinculadas, está no cerne do princípio do arm's length. Tanto é assim que o

OECD Transfer Pricing Guidelines dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação entre o valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas, e o valor da mesma transação realizada entre pessoas não vinculadas, é a identificação do quanto a vinculação afetou o valor da transação sob exame.

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

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

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

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

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

Nesse sentido, para corretamente comparar-se o preço de aquisição com o preço-parâmetro PRL20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade. Para tanto, apenas para efeito dessa comparação, é necessário, adicionar-se ao preço de aquisição (preço da declaração de importação FOB), os valores

de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Fazendo isso obteremos o preço praticado de que cuida o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

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

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

O que não se admite, nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista lógico, é realizar-se uma comparação entre preço praticado e preço-parâmetro em que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação estejam incluídos neste, mas não naquele, ou vice-versa. Ou bem são incluídos em ambos (como prevê o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96), ou bem não são incluídos em nenhum dos dois (como sugerido no OECD Transfer Pricing Guidelines).

Da Alegada Ilegalidade da IN SRF 243/2002 ao Regulamentar o PRL60

Requer a contribuinte o reconhecimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, ao pretender alterar a fórmula de cálculo do preço parâmetro prevista no artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96;

Quanto à ilegalidade do ato normativo que teria extrapolado o poder regulamentar face ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, faço minhas as razões expostas pelo relator no voto condutor proferido no Acórdão nº 1201-001.161, citado anteriormente, *verbis*:

(...)

2.2.2) O PRL60 e a Lei nº 9.430/96

Antes mesmo de examinarmos a alegada ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60. Isso porque é impossível identificarmos a existência, ou não, de violação de uma lei por um ato normativo se sequer sabemos exatamente o que a lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o

valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

(...)

Argumento Linguístico

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

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

(...)

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

(...)

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

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

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

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

c) **das** comissões e corretagens pagas;

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

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

(...)

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

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

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

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

c) **das** comissões e corretagens pagas;

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

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

(...)

Argumento Lógico-Econômico

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

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço-parâmetro, o qual é conceituado como o preço que seria praticado na importação de um determinado bem, acaso essa operação fosse realizada entre pessoas não vinculadas.

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

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

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

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo preço-parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela aqui sustentada, (...).

2.2.3) Da Alegação de Ilegalidade da IN SRF 243/2002

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

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

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

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

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

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

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

(...)

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

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

(..)

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

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

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

I exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

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

Ainda em relação ao cálculo do preço-parâmetro PRL60 previsto na da IN SRF 243/2002, traz a defesa um segundo argumento para afirmar sua ilegalidade.

Diz a recorrente que a Medida Provisória nº 478/2009 pretendeu incluir no corpo da Lei nº 9.430/96 a sistemática de cálculo do PRL60 prevista na IN SRF 243/2002. Explica que, como não se pode presumir que o legislador tenha criado norma jurídica desprovida de qualquer utilidade, está claro que seu intento foi o de criar uma disciplina jurídica nova para o PRL60, a qual por certo somente se aplicaria a fatos posteriores à sua publicação, observado ainda o princípio constitucional da anterioridade. Conclui, assim, que o cálculo do PRL60 previsto na IN 243 não encontrava amparo na Lei nº 9.430/96, e ademais continua sem amparo legal haja vista que a MP 478 não foi convertida em lei.

A meu ver, também aqui não assiste razão à defesa. Conforme se observa em sua exposição de motivos, a MP 478 em momento algum considera ilegal o cálculo do preço-parâmetro PRL60 previsto na da IN SRF 243. O que está dito expressamente na exposição de motivos é que a razão de estabelece-se, em lei, o cálculo até então previsto na IN SRF 243, é a redução da litigiosidade.

Argumenta, ainda, a recorrente que inexistiu compensação indevida, no ano-calendário de 2007, da base de cálculo negativa da CSLL, uma vez que a redução do saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores não é definitiva, estando o correspondente crédito tributário com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, até que seja proferida decisão definitiva sobre a infração que a fundamentou.

Também nesse aspecto não assiste razão à recorrente. A decisão recorrida já esclareceu essa questão, *verbis*:

Considerando que, no ano-calendário de 2006, houve a compensação de toda a base de cálculo negativa da CSLL, no total de R\$ 601.640,95, sendo R\$ 231.387,59 pela contribuinte em sua DIPJ/2007 e R\$ 370.253,36 nesta decisão (assim como o fora na autuação), a compensação efetuada pela contribuinte no ano-calendário de 2007 (DIPJ/2008), no montante de R\$ 370.253,36 (que estaria disponível, mas foi utilizado em face da presente autuação / decisão), deve ser considerada indevida, como bem argumenta a fiscalização.

(...)

No caso em tela, houve decisão (a presente, de primeira instância) que, apesar de reduzir a autuação decorrente dos ajustes de preços de transferência, manteve integralmente a compensação da base de cálculo negativa da CSLL efetuada pela fiscalização para o ano-calendário de 2006, que gerou a compensação indevida da CSLL no ano-calendário de 2007.

Essa decisão de primeira instância é, de fato, passível de revisão pelas instâncias superiores (CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), mas seriam re-analisadas, conjuntamente, tanto a autuação relativa aos ajustes de preços de transferência, quanto a decorrente das compensações indevidas, não havendo, portanto, qualquer prejuízo à contribuinte, sendo, portanto, desnecessário o sobrestamento do julgamento quanto a este item.

Quanto à suspensão da exigibilidade relativa às compensações indevidas, esta foi garantida por meio da presente impugnação e estará garantida caso a contribuinte interponha recurso (ônus da impugnante) ao CARF, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN.

Diante do exposto, há que se manter integralmente a autuação decorrente da compensação indevida da CSLL.

Quanto à impossibilidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

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

*Parágrafo único. Sobre o **crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora**, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifamos)*

*Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto **serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

*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. (grifamos)*

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado

Processo nº 16561.720067/2011-18
Acórdão n.º **1201-001.651**

S1-C2T1
Fl. 8.050
