



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

Processo nº 16561.720091/2015-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.816 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente ERICSSON TELECOMUNICAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

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

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Inaplicável ao caso o art. 20-A da Lei nº 9.430/96 eis que, pelo texto legal, o dispositivo abrange apenas fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar-lhe provimento. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Julio Lima Souza Martins, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Luca Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ERICSSON TELECOMUNICAÇÕES S.A. no qual se insurge em face de decisão da DRJ de São Paulo que considerou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente. Ante ao minucioso relatório da DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

. DA AUTUAÇÃO

Conforme Relatório de Auditoria Fiscal de fl. 01, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, constatou-se na DIPJ/2012 (ano-calendário 2011) a não inclusão do valor de R\$ 104.303.485,14 nas adições do lucro real (Ficha 9A, linha 09) e da base de cálculo da CSLL (Ficha 17, linha 09), correspondente à diferença no ajuste de preço de transferência na importação de bens de vinculadas, por descumprimento de disposições da IN SRF nº 243/2002, conforme relatado abaixo.

Visto que houve compensação de prejuízo fiscal no lucro real e de base de cálculo negativa na base de cálculo da CSLL, fazem-se as compensações de ofício da diferença apurada. Não se deduzem os saldos negativos de IRPJ e CSLL a pagar, em virtude de compensações realizadas pela contribuinte (processos PER/DCOMP nºs 10880.925386/2015-44 e 10880.919013/2015-34).

Solicitada a apresentar memória de cálculo do ajuste declarado em DIPJ, a contribuinte apresentou os arquivos digitais constantes do arquivo não paginável "ericsson.zip", autenticados pelo sistema SVA (anexo nº 2).

Examinados os arquivos acima, a fiscalização constatou que a contribuinte:

1) ao adotar o método PRL, não incluiu no preço praticado os valores de transporte e seguro nem o Imposto de Importação (II), contrariando o disposto no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002;

2) ao adotar o método PRL60 (bens aplicados na produção), calculou o preço parâmetro em desacordo com a metodologia de cálculo disposta no artigo 12, § 11, da mesma IN.

A fiscalização, partindo dos dados apresentados pela contribuinte, refez o cálculo de tais preços e encontrou a diferença de ajuste de R\$ 104.303.485,14, conforme demonstrativos constantes do arquivo não paginável "fiscalização.zip" (anexo nº 3).

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2011:

	IRPJ	CSLL	TOTAL
Tributo	18.253.109,90	6.571.119,56	24.824.229,46
Multa	13.689.832,43	4.928.339,67	18.618.172,10
Juros	6.131.219,62	2.207.239,06	8.338.458,68
TOTAL	38.074.161,95	13.706.698,29	51.780.860,24

Obs:

- Houve a compensação com prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSLL) de períodos anteriores;
- Multa de 75%;
- Juros de mora calculados até 08/2015;
- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 18/08/2015 (fl. 238), a contribuinte, por meio de seu representante, apresentou, em 16/09/2015 (fl. 239), a impugnação de fls. 240/261.

Inicialmente, a impugnante informa que a política de importação de produtos pela Ericsson brasileira advindos da Ericsson sueca, conforme os termos do Contrato de Venda e Distribuição firmado entre as partes (cópia em anexo, doc. 02), baseia-se no preço de custo acrescido de 3% (cost plus 3%).

Após tecer breves considerações acerca dos motivos e sistemática da legislação de preços de transferência (fl. 242), a impugnante apresenta as "razões de improcedência do lançamento", alegando, em síntese, o seguinte:

DA CORRETA NÃO INCLUSÃO DOS VALORES DE FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO PREÇO PRATICADO (1ª INFRAÇÃO)

A primeira infração imaginada pela fiscalização violaria o disposto no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002.

A previsão dessa IN perverte toda a lógica do controle de preços de transferência, assim como contraria frontalmente a legislação que prevê a dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL de custos, despesas operacionais e encargos (artigos 299 e seguintes do RIR/99).

Com o controle dos preços de transferência procura-se evitar a manipulação de preços praticados entre empresas vinculadas. Contudo, custos como frete, seguro e Imposto de Importação não são passíveis de manipulação alguma. A sua inclusão no cálculo faz com que não só o preço passível de manipulação sofra um ajuste, como também esses custos "imexíveis" (não manipuláveis), mas que a legislação de IRPJ e CSLL prevê que são integralmente dedutíveis - assim como naturalmente seriam dedutíveis se a importação tivesse origem em uma empresa não vinculada.

Os custos com frete, seguro e tributos aduaneiros não são valores pagos pela importadora à empresa estrangeira, mas sim pagos a terceiros não vinculados (o transportador, a seguradora e o Fisco Federal). É evidente, pois, que não podem esses custos ter a sua dedutibilidade limitada.

É por isso que o § º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 afirma que "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". Para efeito de dedutibilidade e não para efeito de controle de preço de transferência.

A Lei nº 9.430/96 submete ao controle dos preços de transferência "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" (artigo 18, caput).

Portanto, a inclusão de custos de frete, seguro e tributos no preço praticado distorce a lógica e a própria função da legislação que disciplina os preços de transferência.

A prova cabal da ilegalidade do § 4º do artigo 4º d a IN SRF nº 243/2002 é a expressa alteração promovida pela Lei nº 12.715/2012 (fruto da conversão da MP nº 563/2012) no § 6º artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que passou então a ter a seguinte redação:

"§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea h do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados" (grifado pela contribuinte).

Na Exposição de Motivos da MP nº 563/2002, o próprio Poder Executivo afirmou a impossibilidade de se incluir no preço praticado os gastos com frete, seguro e Imposto de Importação, justamente por se tratarem de "montantes não suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira".

Mas também por um outro motivo a soma desses custos e encargos no preço praticado não procede. A impugnante utilizou o método o PRL, que prevê uma margem fixa de lucro de 20% ou de 60%, a depender do caso. Ao fazê-lo, está prevendo também uma margem fixa de custo.

Portanto, se o método se baseia em margens fixas, é absolutamente inadmissível qualquer adição no preço praticado.

Com efeito, conclui-se que os gastos com frete, seguro e Imposto de Importação, que são despesas operacionais necessárias da impugnante, usuais e normais para o desenvolvimento da sua atividade econômica, só teriam relevância para fins de controle de preços de transferência se fosse pagas a uma empresa vinculada. Como no presente caso são gastos pagos a fornecedores independentes, não podem ser agregados ao preço praticado.

DA ILEGAL MUDANÇA DO MÉTODO DE CÁLCULO DO PRL60 PROMOVIDA PELA IN SRF Nº 243/2002 (2ª INFRAÇÃO)

A segunda infração da contribuinte teria sido provocada pelo método que utilizou para o cálculo do preço-parâmetro, o qual estaria, no entender da fiscalização, "em desacordo com a metodologia de cálculo disposta no art. 12, § 11, da mesma IN".

Trata-se do denominado "PRL60", previsto no artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1, da Lei nº 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei 9.959/2000, que se aplica quando insumos importados são aplicados pela empresa brasileira na produção de outros, com agregação de valor no Brasil.

Ocorre que, ao editar a IN SRF nº 243/2002, a SRF criou uma nova e distinta metodologia para o PRL60.

A prova cabal de que são métodos diferentes é a própria autuação fiscal, onde se apurou uma absurda diferença de mais de cem milhões de reais entre uma metodologia e outra.

A toda evidência, a SRF transbordou da sua rasa competência regulamentar e trouxe uma inovação ao ordenamento jurídico comprovadamente incompatível com a previsão da Lei nº 9.430/96,

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF) já reconheceu em diversas oportunidades, a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002. Assim como o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3).

Não pode uma instrução normativa (como a IN SRF nº 243/2002) alterar a previsão de uma lei (no caso, a Lei nº 9.430/96), sob pena de aniquilação de uma das mais caras garantias constitucionais conquistada pelos povos civilizados que é o princípio da legalidade.

Não pode, nem mesmo que sob o (falso) argumento de que a IN SRF nº 243/2002 estaria apenas "explicitando o conteúdo normativo abstrato da lei", como costuma afirmar o Fisco Federal para justificar o injustificável. A Lei nº 9.430/96 não prevê um conceito genérico nem abstrato. Prevê uma fórmula de cálculo específica, que não dá lastro para distinta regulamentação infra legal.

Outro fato que ilumina o abuso do singelo poder regulamentar foi a edição da MP nº 478/2009, que pretendeu legalizar o método instituído pela IN SRF nº 243/2002. E isso ficou expressamente dito na sua Exposição de Motivos.

Como dito literalmente pelo Executivo Federal, o método de aferição do preço parâmetro, baseado em participações proporcionais do custo/preço do bem/direito importado no valor total da revenda, não tinha previsão legal e era aplicado com fundamento em mera instrução normativa, o que vinha provocando litígios. A MP nº 478/2009 foi editada, assim, justamente para corrigir a inexistência de previsão legal para a aplicação desse método. Mas a MP não foi convertida em lei e perdeu sua eficácia em 01/06/2010.

Posteriormente a isso, em 2012, foi editada a MP nº 563/2012, que também pretendeu legalizar o diferente método criado pela Receita Federal de preços proporcionais. Modificando apenas os percentuais presumidos de lucro, a MP nº 563/2012 adotou precisamente a mesma redação utilizada pela IN SRF nº 243/2002, em mais uma demonstração patente de que o método da instrução normativa não tinha previsão legal e conflitava diretamente com a redação da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000.

Aliás, o Poder Executivo foi tão claro quanto a isso, que tomou o cuidado de exigir até obediência ao princípio da anterioridade ao legalizar o novo método – o § 1º do artigo 54 da MP nº 563/2012 estabeleceu que a alteração promo vida na Lei nº 9.430/96 passaria a valer apenas em 1º de janeiro de 2013.

E tudo isso ficou mais uma vez explicitamente dito na Exposição de Motivos.

Assim, como já decidido pelo CARF em outras oportunidades, deve a presente autuação ser anulada.

DO DESCABIMENTO DA MULTA DE 75% - RETROATIVIDADE DE LEI MAIS BENIGNA

Em razão das imaginadas infrações que teriam sido cometidas pela impugnante, a autoridade lançadora imputou-lhe a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

De fato, para o período de apuração aqui em discussão, o ano de 2011, a Lei nº 9.430/96 não previa qualquer procedimento de correção dos cálculos de preços de transferência que viessem a ser questionados pela fiscalização. A legislação vigente à época previa apenas a aplicação da multa de 75% sobre a diferença de imposto apurada no lançamento de ofício.

Ocorre que a Lei nº 9.430/96 veio a ser alterada pela Lei nº 12.715/2012 (que inseriu o artigo 20-A), criando-se um procedimento prévio à lavratura do lançamento de ofício que possibilita aos contribuintes corrigir eventuais erros de cálculo identificados em fiscalização, bem como reapresentar as suas contas dentro de 30 dias, sem qualquer previsão de multa.

É evidente que a legislação foi alterada para prever uma disciplina mais amigável que busque estabelecer um relacionamento entre o contribuinte e o Fisco sem a imputação automática de penalidade.

Realmente, a legislação deixou de definir como infração a desqualificação, no curso de um procedimento fiscal, dos critérios de cálculo adulados pelo contribuinte.

Aplica-se, pois, ao caso concreto, a disposição do artigo 106, inciso II, alíneas "a" e "c", do CTN.

Se os Srs. julgadores tiverem alguma dúvida quanto à interpretação ora invocada - retroatividade mais benigna da Lei nº 12.715/2012 - , basta lembrar a previsão do artigo 112 do mesmo CTN.

Portanto, essa é a única interpretação juridicamente válida para o caso, pelo que se requer que seja integralmente anulada a multa de 75% imputada à impugnante, abrindo-se a oportunidade para a reapresentação dos cálculos, nos termos do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.715/2012.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA

Após o prazo conferido pelos Autos de Infração para o pagamento espontâneo do crédito tributário, a impugnante ficará sujeita a pagar os juros de mora sobre o valor do tributo, mas também sobre o valor da multa.

Uma vez que se venha a encerrar o julgamento do processo pelo CARF, nenhuma outra oportunidade será dada à contribuinte para esse questionamento. Baixados os autos, é ela intimada para efetuar o pagamento do crédito tributário no prazo de 30 dias, sob pena de imediata inscrição em dívida ativa.

Nessas condições, ou se reconhece que a exigência de juros sobre a multa de ofício não consta do lançamento, e como tal não pode ser exigida da impugnante, já que não se admite a exigência de crédito tributário que não tenha sido regularmente constituído; ou, então, faz-se necessário que se conheça da impugnação apresentada quanto a essa exigência, sob pena de se atribuir às autoridades fiscais a possibilidade de exigir um valor sem se submeter ao controle da legalidade de seus atos.

Com efeito, a exigência de juros sobre a multa não tem suporte legal e não autoriza o procedimento adotado pelo Fisco.

Pelo que se infere da legislação que rege a matéria, esta somente autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou da contribuição. Não autoriza, como pretende o Fisco, o cálculo dos juros sobre o valor da multa, o que torna o procedimento adotado pelo Fisco totalmente ilegal e inconstitucional, por falta de amparo legal.

O acórdão na DRJ restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. 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 PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou constitucionalidade de normas jurídicas.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, esta autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário em que questiona (i) a utilização do Preço CIF + II na apuração do preço parâmetro; (ii) a legalidade do cálculo segundo a IN SRF 243/02 vis-à-vis o disposto na Lei 9.430/96; (iii) a multa de 75%, por descumprimento do procedimento previsto no art. 20-A da Lei 9.430/96, que seria mais benigna para o contribuinte, atraindo a aplicação do art. 106 do CTN; (iv) impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi tempestivamente interposto e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, portanto, merecer conhecimento.

2. DO MÉRITO:

Conforme visto em sede do relatório a contribuinte entende pela ilegalidade da IN 243 na medida em que ao ser editada extravasou as bordas legais do art.18, II, da Lei n. 9.430/1996 que indica as balizas legais de aplicação do método PRL 60.

A legislação brasileira de preços de transferência foi editada com vistas a evitar a transferência "indireta" de lucros ao exterior devendo ser observada por sociedades empresárias que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior.

As normas de preços de transferência tem fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por *partes independentes* (“preço parâmetro” ou “preço arm’s length”).

A partir do método adotado operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão sujeitam-se aos ajustes de preço de transferência como se houvessem praticado o *preço parâmetro*. A propósito do assunto didáticas são as lições de Luís Eduardo Schoueri (*Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006):

“1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.

1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se

tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se

concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades ‘reais de grupo’, empresas independentes

têm seus resultados expressos em ‘reais de mercado’.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas ‘converter’ valores expressos em ‘reais de grupo’ para ‘reais de mercado’, possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas ‘converte’ para uma mesma unidade de referência (‘reais de

mercado’) a mesma realidade expressa noutra unidade.

1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm’s length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada.”

Prefacialmente se constata, assim, nítida consciência de que toda a legislação de preços de transferência no direito tributário brasileiro tem forte estribo constitucional com destaque para o sobre-princípio da igualdade tributária que tem como consectário imediato o princípio da capacidade contributiva em matéria de impostos na medida em que o legislador ordinário somente está autorizado a empreender determinada tributação mediante imposto ante a manifestação de algum índice de manifestação de riqueza.

Nossa Constituição Federal prescreve simultaneamente como limitação outra ao poder de tributar o princípio da legalidade que está a determinar não só que a exação tributária deve realizar-se mediante lei, mas que cada um dos aspectos do fato gerador devem todos necessariamente estar previstos no texto da lei em sentido estrito.

Os preços de transferência no direito tributário brasileiro encontram-se regulados tanto em leis ordinárias como na legislação infra-legal que necessariamente deve fiel observância às balizas fixadas em lei. Porventura ultrapassadas as bordas legais ter-se-á por presente ilegalidade flagrante que não justifica a manutenção do crédito tributário.

Discussão primeira que merece ser enfrentada respeita à possibilidade os órgãos de julgamento afastar a aplicação de ato infralegal sob o argumento de que padece de vício de legalidade. O tema hoje é pacífico na doutrina e jurisprudência pátria sendo oportuno estabelecer o discrimen que há entre as Delegacias da Receita Federal, responsáveis pela fiscalização e pelo lançamento de tributos, e os atos próprios das chamadas Delegacias Regionais de Julgamento e de este próprio CARF que têm por atribuição justamente proceder ao controle de legalidade do crédito tributário. Porventura tenha a autoridade fiscal lavrado auto de infração consubstanciado em ato infra-legal que extravasa as bordas legais deve necessariamente anular o auto de infração lavrado.

Em situação como a acima ilustrada a autoridade julgadora do CARF estará diante de autêntico poder-dever devendo, assim, afastar a exação ante eventual vício de legalidade do ato que a fundamentou como já empreendido em diversas outras oportunidades:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As autoridades julgadoras, no Processo Administrativo Fiscal Federal, encontram-se atreladas aos critérios de legalidade, devendo, sempre que necessário, reconhecer a ilegalidade de atos normativos infralegais que, na aplicação específica, demonstram estar em dissonância com os respectivos comandos normativos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. IN SRF 243/2002. As disposições do artigo 12 da IN SRF 243/2002, especificamente no que diz respeito aos critérios de aplicação do método PRL60, encontravam-se, até a edição da MP 562/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), em descompasso com as determinações legais, somente se evidenciando a harmonia do sistema a partir da inovação legislativa proporcionada pelos novos dispositivos. Por força dessa conclusão, reconhecendo-se a ilegalidade da composição do método de controle dos preços de transferência referenciado pelo mencionado dispositivo, não se pode admitir a imposição de sua observância pela contribuinte, ao menos no que se refere ao período anterior à alteração legislativa mencionada. (Acórdão n.1301-001.275)

Sem qualquer pretensão de antecipar qualquer juízo de mérito do caso ora posto em julgamento tem-se que a sucessão legislativa ocorrida, que consta da ementa, enuncia alguma pecha de ilegalidade no ato da IN 243 que merece ser detalhadamente enfrentada a fim de aferir se de fato há o extravasamento das bordas legais ou mera regulamentação do método previsto no art. 18, II, da Lei n.9.430/1996, vejamos:

A Lei n.9.430/1996 ao estabelecer o método de controle de preços de transferência do Preço do Lucro de Revenda menos o Lucro parte da ficção de que o contribuinte auferir 60% de lucro quando da sua agregação de valor e revenda do produto final (PRL60).

O que ocorre é que quando da edição da IN n.243/2002 houve alterações significativas quanto à metodologia de cômputo do preço parâmetro sendo imperioso desvendar se a IN apenas regulamentou-a ou de fato transbordou os limites fixados em lei conforme alegou a recorrente.

A questão está em desvendar qual a diferença do método de cálculo previsto em lei daquele introduzido na IN 243. Luís Eduardo Schoueri (*Op.Cit*, p.169) indica a partir de dois elementos o que está a ensejar a majoração ao ajuste nos preços de transferências:

Cálculo da "margem de lucro": a divergência dos resultados da Lei n.9.959/00 e da IN n.243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da "margem de lucro", determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma margem de lucro, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n.243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do "preço-parâmetro": a expressão "preço-parâmetro" é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com ao qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada "controlada". O "preço-parâmetro" é obtido de forma diversa na Lei n.9.959/00 e na IN n.243. Enquanto na lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN pretende que o limite seja estabelecido a partir do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.

Cristalino resta, assim, que a IN inovou na legislação tributária rompendo os limites fixados em lei.. O quadro comparativo formulado pelo contribuinte traz luz com as transcrições procedidas para indicar que a IN 243desbordou de sua função regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

A Lei n. 9.430 dispõe que o método PRL consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a IN se refere à média aritmética ponderada. Ademais, a IN consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada na Lei nº 9.430.

Nessa perspectiva, 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, 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 tem aptidão de majorar o IRPJ e CSLL, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

O que tem-se é que antes da edição da IN 243 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 a partir da edição da IN sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira no custo total do bem.

Não se ignora conforme consta da decisão da DRJ que a Receita Federal dispõe do poder normativo para a expedição de INs, contudo, deve se ater à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância.

Na ordem constitucional brasileira não se admite que a Administração Tributária termine por legislar de modo a majorar tributo. Tanto mais no caso ora em julgamento no qual a própria lei já fornecia todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma. Senão outro é o entendimento deste CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:2002

DECADÊNCIA-IRPJ e CSLL - ANO-CALENDÁRIO DE 2002 - O fato gerador de IRPJ e CSLL é o lucro real anual e conclui-se em 31-12-2002, operando-se a decadência apenas a partir de 31-12-2007.

DIVERGÊNCIA NA ADIÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – A autoridade fiscal analisou os suportes analíticos apresentados pela contribuinte e notou insuficiência na adição voluntária de preço de

transferência por ela efetuada. A contribuinte nega esse erro, mas não traz quaisquer outros documentos ou suportes que possam infirmar os controles verificados em sede de fiscalização. O ônus da prova cabe à contribuinte que dele não se desincumbiu.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL - PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL - ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM - O acondicionamento dos medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL-60%).

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 n.1302-00915). GRIFOS NOSSOS

Não se ignora que há posicionamentos diversos perante este Eg. CARF, porém, sobejam argumentos para conclusão pela ilegalidade da IN conforme reiteradamente já reconhecido neste Tribunal Administrativo (Acórdãos n.1202-000835 E 1101-000864); o que só evidencia que a palavra final sobre a contenda será dada pelo Poder Judiciário por ventura este Tribunal Administrativo não seja fiel ao princípio da legalidade tributária.

O Poder Judiciário, por sua vez, já vem posicionando-se pela ilegalidade da IN ante inobservância das balizas fixadas em lei, vejamos:

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.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 316016 - 0034048-52.2007.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, julgado em 19/08/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/09/2010 PÁGINA: 257)

Por último oportuna se faz transcrição da ementa de julgado proferido também pelo TRF 3 no mesmo sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA. (TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-25-2005.4.03.6100/SP)

[REDACTED]

[REDACTED]

Ante todo o exposto, considerando o posicionamento deste CARF pela ilegalidade da IN e confirmado pelo Poder Judiciário mesmo que ainda não em sede de precedente judicial vinculante, voto por julgar procedente o Recurso Voluntário e extinguir o crédito tributário lançado.

Caso prevaleça o método utilizado pela fiscalização, ainda assim seus cálculos deverão ser retificados. Isto porque foi utilizado como base o método CIF + II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Ocorre que tal método não se coaduna com a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, pois a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma! Sua inclusão não teria outro objetivo que apenas o aumento do preço-parâmetro e diminuição da parcela dedutível.

No escólio das lições de Gerd Rothmann, é importante notar que:

o “preço-parâmetro” é um preço hipotético, apurado com base na forma estabelecida, taxativamente, pela Lei n. 9.430/96. Não se confunde, pois, como o preço efetivamente pago pelo importador (“preço praticado”).

Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas na lei

(...)

Como não entram no cálculo do hipotético “preço-parâmetro”, mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade “FOB”), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda. Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no “preço-parâmetro”, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.

(Gerd Willi Rothmann - Preços de transferência - método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. RDDT 165, junho de 2009, p.54-55.)

Na mesma linha são as lições de Ramon Tomazela e Bruno Fajersztajn :

Ademais, a esta altura da exposição, ressaltamos novamente que as regras de preços de transferência têm a finalidade de coibir a manipulação de preços em operações entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior. Ora, no mais das vezes, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro e, logo, não são passíveis de manipulação. Assim, na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo importador.

Realmente, esses valores escapam ao controle exatamente porque são encargos pagos a terceiros, e não ao exportador cujo preço está sujeito à comparação, e somente interessa limitar a dedutibilidade de valores que, integrados aos preços, representem transferência indireta de lucros à pessoa vinculada (ou a país com tributação favorecida). Nada disso está em cogitação quando o importador no Brasil incorre em despesas com frete e seguro com pessoas não vinculadas. Controlar tais operações está fora do escopo das regras de preços de transferência.

Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado. (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de

Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Nesse sentido também caminhou a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscal (CSRF) nos autos do processo administrativo n. 16327.000966/2002-74 (acórdão n. 910101166), relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF n° 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Peço, inclusive, vênha aos colegas para incorporar em meu voto as razões de decidir da então Conselheira Karem Dias a seguir transcritas:

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

Por último vale notar que tal entendimento vem prosperando na CSRF conforme se nota da decisão proferida nos autos do Processo n° 16327.001448/200600, Acórdão n° 9101002.940:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL.

Embora a decisão tenha sido proferida quando estava em vigência a IN 38/97, a verdade é que a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência. Vejamos a clara exposição do Conselheiro-relator:

Ocorre que o lançamento tributário em questão desconsidera o binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96: i) operações realizadas com pessoas vinculadas e operações internacionais envolvidas.

Para o frete e o seguro, foram contratadas empresas sem vínculos com o contribuinte, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os tributos sobre a importação são devidos à União e aos Estados, que obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.

Esse segundo fundamento para o cancelamento do auto de infração, portanto, decorre do princípio da legalidade em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial pelo legislador, qual seja, (i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

A própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, afirma que na aplicação das normas não devem ser considerados montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, **vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.**

Bem notam o objetivo meramente esclarecedor do §6, do art. 18 da Lei 9.430/96, Tomazela e Fajersztajn quando afirmam que:

Em verdade, a razão de ser do parágrafo 6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96 reside no fato de que a importação pode ser realizada sob o regime CIF, no qual o exportador (vendedor) fica responsável pelas despesas com transporte e seguro. Por isso, a redação do dispositivo apenas esclarece a possibilidade de dedução dos custos relativos a frete e seguro, “cujo ônus tenha sido do importador”, ou seja, nos casos em que a importação tenha sido realizada na modalidade FOB. Tanto é assim que para os tributos incidentes na importação, que consubstanciam sempre ônus do importador, não há qualquer ressalva relativa ao ônus do tributo (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Tal posicionamento é importante, porque independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira. De todo o exposto, entendo

que merece prosperar o recurso da contribuinte neste ponto devendo tais valores serem excluídos na apuração do preço-parâmetro.

Da multa de 75% e do procedimento introduzido pela Lei 12.715/12

Alega ainda que não deveria subsistir a multa de 75% já que a Lei 12.715/12 teria introduzido o art. 20-A na Lei 9.430/96, prescrevendo procedimento específico para que a fiscalização possa recalcular o ajuste de preço de transferência dos contribuintes. Vejamos:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação

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

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput:

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

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

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.

Referido dispositivo traz uma limitação a possibilidade de o contribuinte alterar o método que deve ser escolhido pelo ano-calendário em sua totalidade, evitando que o contribuinte realize cálculos sucessivos durante o ano, alterando o método cada vez que a matemática demonstre que a alteração do método permitirá dedução maior. De outro lado, introduz um procedimento que deve ser seguido nos casos em que o método ou algum de seus critérios de cálculo seja desqualificado pela fiscalização!

Oras, no caso, a fiscalização claramente desqualificou o método de cálculo adotado pelo contribuinte, de outra forma não haveria suposto imposto devido. Assim, desqualificado o cálculo, deveria a fiscalização proceder a intimação do contribuinte para que

este apresentasse novo cálculo. O próprio §2º estabelece as hipóteses em que a fiscalização poderá realizar o cálculo.

Não podemos nos esquecer que se trata de norma de cunho procedimental, aplicável, portanto, desde logo ao caso concreto. De sorte que não se sustenta a afirmação da DRJ de que:

Resta evidente que o procedimento previsto no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 somente é exigível para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. Importante observar que a expressão “ano-calendário” designa “período de apuração”, não podendo ser confundido com o ano em que ocorre a ação fiscal.

Poderia o legislador ter optado pelo método inquisitório, tendo deixado nas mãos do fisco a escolha do método e recálculo, mas optou por uma aproximação cooperativa, incitando a participação do contribuinte nesse processo. Nessa linha, não poderia a fiscalização realizar o recálculo de ofício, sob o risco de ofensa ao art. 40 da IN 1.312/12 e, conseqüentemente, ao art. 20-A da lei 9.430/96, (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012). Do que decorre a nulidade do auto de infração por descumprimento do procedimento previsto no art. 40 da IN 1.312/12.

Diante da informação do patrono de que foram apresentados novos cálculos, aqueles deveriam ser utilizados como referência para cálculo do preço parâmetro. Tal procedimento não impede, é verdade, a aplicação de multa de 75% prevista na legislação, mais precisamente, no art. 44, I da Lei 9.430/96.

Do juros sobre a multa

Se vencido nos itens precedentes, caberia analisar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Clama a Recorrente que seria impossível a aplicação de juros sobre a multa. Entendo não assistir razão ao contribuinte. O art. 61 da Lei 9.430/96 assim prescreve:

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.

Fala-se em débito com a União decorrente de não pagamentos nos prazos previstos, não há diferenciação entre o tributo em si e a multa de ofício, do que entendo não poder o aplicador diferenciar onde o legislador não o fez, motivo pelo qual entendo aplicável a multa de mora a multa de ofício.

É como voto.

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Redator Designado

Apresento minhas homenagens ao fundamentado voto do Conselheiro relator mas dele, respeitosamente, ousa divergir no que se refere à suposta ilegalidade da IN/SRF/243/2010, a inclusão dos valores de frete e seguro na apuração do preço praticado e a aplicação do art. 20-A da Lei nº 9.430 ao caso em tela.

Apuração do ajuste pelo método PRL/60 com base na IN/SRF nº 243/2010:

Quanto ao método PRL, o normativo em questão regulamentou o art. 18, da Lei nº 9.430/96 de forma a evitar distorções na apuração tendo como parâmetro principal o fato de que a operação a ser objeto de avaliação é a importação do insumo.

Sob esse prisma, a sistemática de apuração deve ter como base uma fórmula com escopo na apuração do preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

O entendimento do sujeito passivo parte de uma leitura equivocada do inciso II do mencionado art. 18 abaixo transcrito (destaques acrescidos):

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:

I.ssessenta 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;

Na redação do item 1, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro como quer ver o sujeito passivo. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados

Admite-se que a redação do dispositivo não foi das mais felizes. Nesse sentido, vale transcrever as observações da PGFN com base em voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”. Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - \underline{VA}$.¹

[...]

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.² Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

“1.ssessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

(grifos nossos)

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência.* 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

Assim, antes mesmo de se adentrar na proporcionalidade trazida pela IN/SRF 243/2010 já se pode definir como equivocada a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18, da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, na ótica até aqui exposta o ajuste obtido ainda merece aprimoramento.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Daí porque se justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada na IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12 que, além de deixar claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Ilegalidade da IN/SRF nº 243/2010:

No que se refere à ilegalidade da IN SRF 243/2010, o estudo da PGFN traz um comparativo com a revogada IN SRF nº 32/2001 para concluir que as opções interpretativas do art. 18 da Lei nº 9.430/96 conduzem à necessidade de regulamentação interpretativa mais específica sem que isso possa implicar em violação ao texto legal:

[...]

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à 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

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML

60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

[...]

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

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478/2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715/2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa. O legislador pode muito bem reformular o texto legal apenas para não deixar dúvidas sobre a interpretação mais adequada de uma dada norma. Isso, de maneira nenhuma, significa que se deva interpretar o texto pretérito a contrário senso.

Para corroborar os argumentos de que a IN SRF 243/2002 não traz qualquer ilegalidade ou aumento de carga tributária, trago, pelo caráter didático, os exemplos contidos em forma de Anexos ao Acórdão 9101-002.514:

Anexo 1

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PL60 - Interpretação do Sujeito Passivo

(1A) $PP_{\text{Param}} = PLV - ML$, onde:

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

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

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

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

onde:

VA é o “valor agregado no País”

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

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

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

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

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

$$(4A) Adição = PPrat - PParam, \text{ onde:}$$

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

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

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

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

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

Anexo 2

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"

$$(1B) PParam = PLV - ML - VA$$

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

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

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

-VA é o "valor agregado no País"

$$(2B) ML = 60\%*PLV$$

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

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

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

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

$$(4B) Adição = PPrat - PParam$$

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

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

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

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

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

Anexo 3

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 PRL60

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

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

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

$$(5A) \Leftrightarrow (5B)$$

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

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

$$\text{PPrat} - 40\% * \text{PLV} - 60\% * \text{VA} \Leftrightarrow \text{PPrat} - 40\% * \text{PLV} + \text{VA}$$

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

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

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

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

Anexo 4

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Tabela Exemplificativa

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

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

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

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

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

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

Lei 9.430/96- Interp. do Contrib. - Anexo 1	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV-VA)	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
PParam = PLV-ML	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	170,00	470,00	770,00
Lei 9.430/96- Interp. Correta - Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%*(PLV)	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV-ML-VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Anexo 5**Instrução Normativa SRF nº 243/2002 PRL60**

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

(1C) $PP_{Param} = PartBI \rightarrow PP - ML$, conforme art. 12, § 11, V, da IN SRF 243/2002.

(2C) $ML = 60\% * PartBI \rightarrow PP$, conforme art. 12, § 11, IV, da IN SRF 243/2002.

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

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

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

$PartBI \rightarrow PP$ é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

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

$\%PartBI > PP$ é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

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

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

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

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

Adição = $PPrat - PP_{Param}$, onde:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF 243/2002 (7C) resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430/96 (5B). Ou seja:

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

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

Anexo 7

PRL60 Adição ao Lucro Real

Tabela Exemplificativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96

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

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

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

porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

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

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

IN SRF 243/2002- Anexo 5	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
%PartBI->PP = PPrat/(PPrat + VA)	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
PartBI->PP = %PartBI>PP*PLV	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
ML = 60%*PartBI> PP	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
PParam = PartBI>PP - ML	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	230,77	521,05	816,00
Lei 9.430/96- Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML -VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Exclusão do frete, seguros e tributos sobre importação no preço praticado:

No que se refere à impossibilidade de dedução dos valores correspondentes a frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado, trata-se de disposição expressa no § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, confirmada na IN/SRF 242/2002.

Além disso, não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a exclusão no preço praticado.

A meu ver a questão foi enfrentada com precisão no acórdão 105-1671 prolatado pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

... A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.

(.....)

Quanto à jurisprudência, no âmbito administrativo a questão já está consolidada em todas as turmas ordinárias bem como na CSRF como são exemplos os Acórdãos 9101-002.514 e 9101-002.317, em julgamentos recentes,

Na esfera judicial, não há ainda uma consolidação jurisprudencial determinada por Tribunal superior (Recurso Repetitivo ou Repercussão Geral).

Adequação do método:

Em relação à adequação do método de apuração dos ajustes de preços de transferência, esclareça-se de imediato que não houve qualquer desprezo pela Fiscalização do método adotado pela recorrente. O Fisco não questionou a escolha do método mas sim a sistemática de apuração.

À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida, o que foi feito. Não há que se falar na aplicação do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 ao caso presente, eis que o texto legal é literal em estabelecer a aplicabilidade a partir do ano-calendário de 2012.

Ainda nesse ponto, importa ressaltar que o questionamento do sujeito dirigiu-se à imputação da multa de ofício e o relator defendeu que essa penalidade seria aplicável mas, por outro lado, entendeu pela nulidade em função da desconsideração do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, matéria enfrentada no parágrafo anterior.

Do exposto , voto por negar provimento integralmente ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto