



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

**Processo n°** 16561.720092/2015-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.815 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2018  
**Matéria** PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** FOXCONN BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2007**

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. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização, ao desqualificar uma sistemática de cálculo adotada pelo sujeito passivo pelo descumprimento de parâmetros legais ou normativos, teria o dever de buscar outro método que lhe fosse mais favorável.

**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, 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 o presente feito de Recurso Voluntário interposto por FOXCONN MOEBG INDÚSTRIA DE ELETRÔNICOS LTDA em face de decisão proferida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP que julgou parcialmente improcedente a impugnação apresentada. Adoto o relatório empreendido pela DRJ em sua integralidade complementando-o com o que entender necessário:

### Da Acusação Fiscal

Os fatos que motivaram as autuações foram contextualizados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 639/655, cujo teor é relatado a seguir.

Depois de assinalar que a ação fiscal foi realizada com o objetivo de se examinar “a dedutibilidade de custos dos bens importados em operações praticadas com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas”, noticia que a contribuinte, constituída sob a forma de sociedade limitada, no ano calendário 2010, esteve sujeita à tributação pelo regime do Lucro Real com apuração anual do IRPJ e da CSLL.

Na DIPJ 2011, não obstante tivesse informado ajuste decorrente da aplicação de métodos de preço de transferência no montante de R\$ 2.500.000,00, não declarou a importação de bens que ensejaria a apuração de preços de transferência nem indicou a realização de operações com o exterior que resultassem em importações, ou seja, na saída de divisas.

Na sequência, o Auditor-Fiscal descreve os fatos ocorridos durante a ação fiscal, as intimações realizadas e as respostas oferecidas pela contribuinte fiscalizada, expondo que as informações prestadas pela contribuinte em planilha de consolidação dos ajustes resultaram no ajuste total de R\$ 1.378.725,13, o qual diverge do valor de R\$ 2.500.000,00 declarado na DIPJ 2011.

Foi, então, realizada reunião entre a Fiscalização e a contribuinte a fim de que se esclarecer o teor das intimações bem como o adequado atendimento a elas.

Na oportunidade, o Auditor-Fiscal comentou à contribuinte que os cálculos por ela realizados acerca do método PRL “não estavam de acordo com o disposto na IN 243/2002”.

Consolidando os ajustes declarados pela interessada e aplicando, como critério de cálculo, a interpretação da Lei nº 9.959, de 2000, por ela adotada, chegou-se a um ajuste total de R\$ 1.378.725,13.

Em vista do exposto, a Fiscalização decidiu comunicar à contribuinte que os cálculos por ela apresentados não seriam aceitos, o que a levou a elaborar nova memória de cálculo com os ajustes realizados em consonância com o disposto na IN nº 243, de 2002. Com isso, o ajuste apurado passou a totalizar R\$ 117.455.533,00.

Na sequência, a auditoria fiscal foi conduzida de forma a validar as informações prestadas que serviram de premissa aos cálculos elaborados.

Depois de explicar o método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), o Auditor-Fiscal destaca que a interessada parecia ter utilizado o valor FOB das importações, pois este era o título da coluna em que constavam tais informações. Todavia, ao

examinar mais detalhadamente tais números, concluiu que eles correspondiam ao valor “CIF+II”, conforme determina a IN SRF nº243, de 2002.

Em decorrência, foram aceitos os valores de Preço Praticado Médio calculados pela interessada.

No que tange ao preço parâmetro PRL20, o Auditor-Fiscal validou, sem ressalvas, as informações prestadas pela contribuinte.

Relativamente ao método PLR60, a Fiscalização apurou pequenas divergências decorrentes de eventuais arrendamentos, o que resultou na aceitação dos resultados apresentados pela contribuinte.

No que diz respeito ao método PIC, as faturas/invoices apresentados pela contribuinte foram confrontadas com os valores informados nas memórias de cálculo bem como com os dados constantes no sistema SISCOMEX, não sendo encontradas quaisquer irregularidades.

#### DO ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

Em conclusão, a Fiscalização assevera que os ajustes decorrentes dos preços de transferência declarados pela interessada na DIPJ 2011 não devem prevalecer, havendo um total de R\$ 114.955.533,31 de despesa indedutível a ser tributado, consoante tabela abaixo:

DESCRIÇÃO	VALOR
Ajustes PRL (IN SRF 243/2002)	R\$ 115.179.779,45
Ajustes PIC	R\$ 2.275.753,86
(-) Ajustes declarados na DIPJ/2011	R\$ - 2.500.000,00
= Valor Total do Ajuste a ser efetuado	R\$ 114.955.533,31

Houve, em decorrência, alteração do prejuízo fiscal acumulado, resultando em glosa da compensação de prejuízos fiscais nos anos calendários posteriores, conforme tabela abaixo:

GLOSA POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODO-BASE ANTERIOR		
ANO	IRPJ	CSLL
2011	R\$ 373.184,03	-
2012	R\$ 39.862.721,94	R\$ 26.228.381,23
2013	R\$ 54.680.988,53	-

#### Da Impugnação

Cientificada dos lançamentos fiscais em 02/12/2015 (fls. 661/663), a contribuinte atuada protocolizou sua defesa em 30/12/2015 (fls. 701), a qual foi juntada a fls. 667/699.

## DOS FATOS

Admite, inicialmente, que “em função da ausência de sistema eletrônico que possibilitasse a realização dos cálculos exigidos pela legislação de regência à época, a Impugnante informou nas linhas 09A/09 e 17/09 da sua DIPJ 2011 (ano-base 2010) o valor de R\$ 2.500.000,00 a título de ajustes de preços de transferência”.

Posteriormente, em meados de 2014, realizou os cálculos exigidos pela Lei nº 9.430, de 1996, chegando a um ajuste total de R\$ 1.378.725,13, o qual não foi informado em DIPJ retificadora, pois o período se encontrava sob ação fiscal cujo escopo era a análise dos recolhimentos para o Pis e para a Cofins.

Na sequência, descreve o procedimento fiscal do qual resultaram as autuações impugnadas, salientando que os cálculos efetuados na forma prevista pela IN SRF nº 243, de 2002, foram providenciados por solicitação da Fiscalização, a qual acabou por concordar com os resultados que lhe foram apresentados.

Entende que a divergência entre os resultados inicialmente apresentados e os aceitos pelo Fisco decorre:

- da sistemática de cálculo do PRL60 prevista na Lei nº 9.430, de 1996, a qual seria diferente da prevista no § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002;
- inclusão de frete, seguro e imposto de importação no preço praticado (CIF + II), em detrimento do custo FOB utilizado pela contribuinte;
- aplicação do método PIC a produtos para os quais a Impugnante havia originalmente adotado os métodos PRL 20 ou PRL 60.

No que concerne à glosa de prejuízos fiscais nos anos posteriores, argumenta que a Fiscalização levou em conta não apenas a adição decorrente dos preços de transferência, mas também o ajuste de R\$ 96.940.868,91 resultante do auto de infração discutido no processo nº 16561.720036/2013-11.

Em seguida, protesta contra a desconsideração das retenções sofridas e das estimativas recolhidas nos anos calendários de 2010 e 2011.

## DO DIREITO

### • Da Preliminar

Em sede preliminar, argumenta que, nos termos do artigo 142 do CTN, a Autoridade Fiscal lançadora deve zelar pela liquidez e certeza do crédito tributário constituído, sob pena de nulidade da autuação.

No caso concreto, defende que a Fiscalização não levou em consideração as retenções sofridas em 2010 e as estimativas pagas em 2011.

Em 2010, teria havido um saldo de R\$ 267.993,44 não aproveitado, conforme evidenciado na linha 21 da Ficha 12A da DIPJ 2011.

Quanto a 2011, houve pagamento em excesso de R\$ 4.214.868,87, “correspondente à diferença entre o total de recolhimentos de estimativa e o total de imposto devido (IR + adicional - incentivo fiscal) relativos àquele ano-calendário”. Neste ponto, destaca que a informação constante na DIPJ 2012 (R\$ 2.610.232,97) não deve prosperar, pois não reflete os valores apurados em outubro de novembro, os quais foram revistos pela impugnante. Ainda em relação a este assunto, argumenta que estava impedida de retificar a DIPJ 2012. Todavia, os DARF juntados aos autos confirmam recolhimentos de estimativa que totalizaram R\$ 4.403.337,97.

Traz à colação a Solução de Consulta Interna Cosit nº 23/2006:

14. Por todo o exposto, conclui-se que na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

Por entender que o crédito tributário exigido não está revestido das qualidades de liquidez e certeza, requer que as autuações sejam anuladas, nos termos do artigo 149 do CTN. Invoca, para corroborar sua tese, decisão judicial proferida nos autos da ação anulatória nº 0020813-81.2008.403.6100.

Subsidiariamente, requer que sejam excluídos os valores em questão.

• Do Mérito

Quanto ao mérito defende que a sistemática de cálculo do preço de parâmetro pelo método PRL60 prevista na IN SRF nº 243, de 2002, é incompatível com a Lei nº 9.430, de 1996, conforme reconhecido pelo Carf e pela própria RFB.

Lembra que as IN 113 e 32 tinham redação idêntica ao do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, no que tange ao PRL60. Todavia, a IN SRF nº 243, de 2002, alterou significativamente a sistemática anteriormente adotada.

Prossegue, comparando as “sistemáticas previstas na Lei 9.430 e na IN 243 para o cálculo do PRL 60”.

A seu ver, “enquanto a Lei 9.430 prevê que a margem de 60% incide sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto, diminuído do valor agregado do país, a IN 243 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre "parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direito importados”.

Apresenta exemplos para ilustrar suas colocações:

64. O cálculo do preço parâmetro segundo a sistemática do art. 18 da Lei 9.430 seria:

Produto Acabado Y		
(a)	Custo da MP importada X	50,00
(b)	MP nacional + outros custos locais (valor agregado)	50,00
(c) = (a) + (b)	Custo de produção	100,00
(d)	Valor de revenda	150,00
(e) = 60% x [(d) - (b)]	Margem de lucro	60,00
(f) = (d) - (e)	Preço parâmetro	90,00

65. Por outro lado, o cálculo para o mesmo produto segundo a sistemática do artigo 12 da IN 243 seria:

Produto Acabado Y		
(a)	Custo da MP importada X	50,00
(b)	MP nacional + outros custos locais (valor agregado)	50,00
(c) = (a) + (b)	Custo de produção	100,00
(d)	% de participação MP X	50%
(e)	Valor de revenda total	150,00
(f) = (d) x (e)	Valor de revenda proporcional MP X	75,00
(g) = 60% x (f)	Margem de lucro	45,00
(h) = (f) - (g)	Preço parâmetro	30,00

E complementa:

68. Em nenhum momento o art. 18, II, item 1 da Lei nº 9.430 trata da participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço líquido de venda como fator para apuração da margem de lucro de 60%, como faz a IN 243.

69. Não bastasse isso, a IN 243 desconsidera solenemente algumas variáveis constantes da fórmula legal, notadamente o valor agregado no Brasil, na base de cálculo da margem de lucro.

Conclui que a sistemática prevista na IN SRF nº 243, de 2002, contraria a lei que rege a matéria, não podendo prevalecer consoante o disposto no artigo 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição Federal.

Enfatiza que a diferença entre as duas sistemáticas foi reconhecida pela RFB e pelo Congresso Nacional quando da edição das Medidas Provisórias nos 478/2009 e 563/2012, esta convertida na Lei nº 12.715, de 2012, a qual alçou a nível legal o que antes constava apenas em ato administrativo.

Na exposição de motivos da MP 478/2009, evidenciou-se a intenção de “instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa”. Ademais, a Lei nº 12.715, de 2012, na parte em que tratou dos preços de transferência, instituiu vacatio legis que evidenciou que as novas disposições legais inovaram o ordenamento jurídico.

Reproduz ementas de acórdãos proferidos pelo Carf nos quais se reconheceu que “a IN 243 exorbitou os limites estabelecidos pela Lei 9.430”.

Traça uma série de críticas a respeito da defesa que a PGFN e a RFB têm apresentado sobre a matéria bem como problemas e erros lógicos resultantes da sistemática adotada pelo Fisco.

Na sequência, argumenta que a legalidade da IN SRF nº 243/2002 não implica, necessariamente, a ilegalidade da interpretação sustentada pela contribuinte. Enfatiza que o próprio Auditor-Fiscal não afirmou ser ilegal a conduta da contribuinte, o que retiraria a validade das autuações.

Entende que o inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, tem eficácia plena, ou seja, tem condições de produzir efeitos imediatos, não havendo necessidade de produção de norma regulamentar. Com isso, torna-se possível sua aplicação direta, independentemente de qualquer instrução normativa.

Lembra que a IN 32 possuía a mesma redação da lei e que a IN 243, que a revogou, não poderia impedir a interpretação anterior, a qual decorria diretamente da lei.

E Arremata:

126. Aliás, encontra-se aqui a justificativa para a ausência de motivação, pelo auto de infração, da ilegalidade praticada pelo contribuinte na sua apuração do preço parâmetro. Não o fez o agente fiscal, porque não há como negar a plena consistência da conduta da Impugnante à Lei.

Caso se defenda que a IN SRF nº 243, de 2002, não contraria a lei, propõe que seja dada ao contribuinte a oportunidade de optar entre os métodos “PRL 60 Lei” e “PRL 60 IN”, segundo o princípio geral insculpido no § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A respeito da inclusão dos valores relativos a frete, seguro e tributos no cômputo do preço parâmetro, argumenta que tais custos devem ser levados em consideração apenas quando as operações tiverem sido efetuadas com pessoas vinculadas, consoante o caput do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso concreto, sustenta, tais operações não teriam sido realizadas com empresas vinculadas não podendo tais gastos compor os cálculos atinentes a preços de transferência.

Alega que a IN SRF 38, de 1997, previa que os custos em comento poderiam ser computados no cálculo do preço padrão.

Colaciona julgados do CARF no mesmo sentido.

Argui que o procedimento ora defendido acabou sendo reconhecido pelo Fisco com a edição da Medida Provisória nº 563, de 2012, a qual foi convertida na Lei nº 12.715, de 2012, em cuja exposição de motivos se admitia que “montantes pagos a entidades não vinculadas (...) não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira”.

A respeito da adoção do método PIC para certos produtos, argumenta que, originalmente, havia optado pelos métodos PRL20 e PRL 60, calculados “sem a inclusão dos custos referentes a frete, seguro e II no preço praticado”.

No entanto, ao calcular os preços parâmetros à luz da IN SRF nº 243/2002, para estes produtos, o método PIC passou a lhe ser mais favorável.

Conclui:

168. Conforme a Impugnante buscou demonstrar de forma exaustiva nos itens acima, é plenamente legítima e possível a adoção de interpretação baseada na Lei 9.430 para o cálculo do preço parâmetro do PRL 60 e para o cálculo do preço praticado nos métodos PRL 20 e PRL 60.

169. Assim, uma vez confirmada a possibilidade de aplicação da Lei 9.430, os ajustes propostos pela D. Fiscalização em relação ao método PIC deverão ser cancelados.

No que diz respeito às glosas das compensações de prejuízos fiscais, argumenta que o Auditor-Fiscal levou em consideração, além da matéria tributável objeto das autuações em exame, o ajuste de R\$ 96.940.868,91 discutido no processo nº 16561.720036/2013-11.

Tendo em vista que as aludidas glosas estão relacionadas, também, a outro processo administrativo, requer que a “suspensão das cobranças relativas a 2011, 2012 e 2013 até o deslinde das discussões relativas aos ajustes de preços de transferência nos anos de 2008 e 2010”.

Por fim, defende a impugnante que é ilegal “a incidência de juros SELIC sobre a parcela da multa”, pois, a seu ver, tal procedimento contraria o disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Traz à colação julgados do CARF sobre a matéria.

Protesta “pela produção de todas as provas em Direito admitidas e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa”.

O Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada.

SALDO NEGATIVO NÃO APROVEITADO. O saldo negativo declarado em DIPJ pode ser utilizado para reduzir a exigência fiscal relativa ao mesmo ano calendário, caso não tenha sido aproveitado pela contribuinte, uma vez que tais valores versam sobre a mesma relação jurídica tributária objeto da autuação.

REVISIBILIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. Constando-se que o montante de tributos exigidos no lançamento fiscal é superior ao devido pela contribuinte, a solução que se impõe é a retificação do crédito tributário constituído, não a sua anulação, em vista do princípio da revisibilidade dos atos administrativos, que no Direito Tributário se manifesta no inciso I do artigo 145 do CTN.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO. O Decreto nº 70.235, de 1972, não prevê a suspensão do processo administrativo com o objetivo de se aguardar decisão sobre questão prejudicial externa.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. A legislação tributária autoriza a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do artigo 161 do CTN bem como dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS. Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da manifestação de inconformidade, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, principalmente se a interessada não informou quais elementos almeja apresentar e o que pretende especificamente provar com eles.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

SESSÃO DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL. A legislação que rege o processo administrativo tributário federal não prevê que as partes possam oferecer sustentação oral na sessão de julgamento da DRJ.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi apresentado então o presente Recurso Voluntário em que se sustentou preliminarmente a iliquidez do crédito tributário (não reconhecimento de retenções na fonte e estimativas mensais), em seu ver em razão de erro de direito que acarretaria em nulidade do auto de infração; no mérito, alega (i) a ilegalidade da IN SRF 243/02, subsidiariamente a aplicação do Método PIC; (ii) glosa indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas; e (iii) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

## 1. ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e assinado por procuradores habilitados.

## 2. PRELIMINARES: ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A parte autora alega que a autoridade fiscal não considerou as retenções sofridas na fonte pela recorrente em 2010 e os excessos de estimativas mensais realizadas em 2011, o que consistiria em erro de direito a seu ver.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte, a desconsideração de tais valores tratar-se-iam em muito em erro de fato e não de direito, haja vista ausência de qualquer alteração de critério jurídico. A questão foi devidamente endereçada e motivada pela DRJ, razão pela qual peço vênia para transcrever aquele voto no que aqui é pertinente:

Em sede preliminar, argumentou a impugnante que o crédito tributário seria nulo por falta de liquidez e certeza, uma vez que retenções sofridas e estimativas recolhidas não teriam sido consideradas pela Fiscalização.

Analisando-se a autuação, percebe-se que a Fiscalização constituiu o crédito tributário exclusivamente em função das consequências tributárias decorrentes do não oferecimento à tributação do preço de transferência por ela apurado, deixando de incluir na autuação os valores apurados pela contribuinte em seu ajuste anual e declarados na DIPJ.

Assim, a tributação oferecida pela contribuinte ficou constituída por suas próprias declarações e a tributação realizada pela Fiscalização restou formalizada no auto de infração. São, portanto, dois atos que, conjuntamente, tratam de uma relação jurídica tributária.

Estas considerações são facilmente perceptíveis quando se observa, na autuação, o cálculo do imposto.

No ano calendário de 2010, a Fiscalização apurou o valor tributável de R\$ 114.955.533,31, fruto dos ajustes decorrentes do preço de transferência, o qual foi reduzido para R\$ 86.682.416,26 por conta da compensação de prejuízos:

**INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS**

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	114.955.533,31 (1)

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS**

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 114.955.533,31	0,00	28.273.117,05	86.682.416,26

O IRPJ exigido na autuação incide exatamente sobre os R\$ 86.682.416,26 apurados, consoante informação extraída do AI:

**CÁLCULO DO IMPOSTO**

Multa	Base de Cálculo	Aliquota	Imposto Apurado
75,00%	86.682.416,26	15,00%	13.002.362,44

O mesmo se verifica no cálculo do imposto adicional, onde está expressamente registrado que, do imposto adicional devido ao fim do ano calendário, R\$ 13.292.034,95, remanesceu na autuação apenas a quantia de R\$ 8.668.241,63, a qual não havia sido declarada na DIPJ:

**CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL**

(+) Lucro Real Declarado após Compensação de Prejuízo (DIPJ)	46.477.933,23
(+) Valor Apurado	86.682.416,26
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional	240.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional	132.920.349,49
(x) Aliquota	10,00%
(=) Adicional Total	13.292.034,95
(-) Adicional Declarado (DIPJ)	4.623.793,32
(=) Imposto Adicional Devido	8.668.241,63

Examinando o demonstrativo de fl. 614, relativamente ao ano calendário 2011, percebe-se a mesma preocupação do Auditor-Fiscal em não incluir no lançamento fiscal, as quantias declaradas pela interessada na DIPJ 2012:

**COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES**

Multa	Valor Tributável
75,00%	373.184,03

**CÁLCULO DO IMPOSTO**

Multa	Base de Cálculo	Aliquota	Imposto Apurado
75,00%	373.184,03	15,00%	55.977,60

**CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL**

(+) Lucro Real Declarado após Compensação de Prejuízo (DIPJ)	0,00
(+) Valor Apurado	373.184,03
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional	240.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional	133.184,03
(x) Aliquota	10,00%
(=) Adicional Total	13.318,40
(-) Adicional Declarado (DIPJ)	0,00
(=) Imposto Adicional Devido	13.318,40

Uma vez que os valores declarados em DIPJ não estão incluídos na autuação, não é de se esperar, em princípio, que as estimativas recolhidas e que as retenções realizadas pelas fontes pagadoras repercutam nos valores exigidos no lançamento fiscal. Afinal, tais quantias foram declaradas na DIPJ e serviram para liquidar o tributo lá reconhecido.

No entanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que merece atenção deste colegiado, porquanto, nas DIPJ 2011 e 2012, a interessada declarou a existência de saldo negativo, ou seja, excesso de recolhimentos frente aos valores oferecidos à tributação:

[DIPJ 2011, AC 2010, Ficha 12A]

Processo nº 16561.720092/2015-17  
Acórdão n.º 1402-002.815

S1-C4T2  
Fl. 852

IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
01.À Aliquota de 15%		6.971.689,98
02.Adicional		4.623.793,32
(...)		
15.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte		267.993,44
16.(-)IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)		0,00
17.(-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)		0,00
18.(-)Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável		0,00
19.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa		11.595.483,30
20.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada		0,00
21.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR		-267.993,44

[DIPJ 2012, AC 2011, Ficha 12A]

IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
01.À Aliquota de 15%		130.614,41
02.Adicional		63.076,27
(...)		
18.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa		2.798.699,07
19.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada		0,00
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR		-2.610.232,97

Em vista do saldo negativo informado nas DIPJ, abrem-se parênteses para que se faça uma análise acerca da sua legitimidade antes de se prosseguir com a discussão da lide.

Conforme já explicado, na DIPJ 2011, a contribuinte indicou saldo negativo de R\$ 267.993,44, composto do recolhimento de estimativas (R\$ 11.595.483,30) e de retenções (R\$ 267.993,44).

Na Ficha 57 da DIPJ 2011, três seriam as fontes pagadoras:

Ficha 57 - Demonstrativo do Imposto de Renda, CSLL e Contribuição Previdenciária Retidos na Fonte	
0001. CNPJ Fonte Pagadora: 17.298.092/0001-30	
Nome Empresarial: BANCO ITAU BBA S/A	
Órgão Público: Não	
Código Receita: 3426 - Aplicações financeiras de renda fixa	
Rendimento Bruto/Receita	81.464,80
Imposto de Renda Retido na Fonte	18.329,44
CSLL Retida na Fonte	0,00
Contribuição Previdenciária Retida na Fonte	0,00
0002. CNPJ Fonte Pagadora: 33.479.023/0001-80	
Nome Empresarial: BANCO CITIBANK S/A	
Órgão Público: Não	
Código Receita: 3426 - Aplicações financeiras de renda fixa	
Rendimento Bruto/Receita	1.131.078,41
Imposto de Renda Retido na Fonte	239.337,24
CSLL Retida na Fonte	0,00
Contribuição Previdenciária Retida na Fonte	0,00
0003. CNPJ Fonte Pagadora: 60.701.190/0001-04	
Nome Empresarial: ITAU UNIBANCO S/A	
Órgão Público: Não	
Código Receita: 3426 - Aplicações financeiras de renda fixa	
Rendimento Bruto/Receita	46.086,54
Imposto de Renda Retido na Fonte	10.326,76
CSLL Retida na Fonte	0,00
Contribuição Previdenciária Retida na Fonte	0,00
<b>TOTAL</b>	
Imposto de Renda Retido na Fonte	267.993,44

As informações atinentes às retenções foram confirmadas pelas DIRF emitidas pelas fontes pagadoras:

CNPJ/CPF BENEFICIÁRIO	CNPJ/CPF DECLARANTE	ENTREGA	NOME DO DECLARANTE	REND. TRIB.	IMP. RETIDO
08.285.374/0001-02	17.298.092/0001-30	22/03/2013	BANCO ITAU BBA S.A.	81.464,80	18.329,44
08.285.374/0001-02	33.479.023/0001-80	22/06/2016	BANCO CITIBANK S.A.	1.131.078,41	239.337,24
08.285.374/0001-02	60.701.190/0001-04	03/04/2014	ITAU UNIBANCO S.A.	46.086,54	10.326,76

Ademais, as quantias indicadas acima mostram-se compatíveis com o rendimento financeiro declarado na Ficha 06A da DIPJ 2011:

23.Outras Receitas Financeiras	3.224.524,61
--------------------------------	--------------

Quanto às estimativas, constam os seguintes recolhimentos:

Dt. arrecadação	Banco	Agência	Estimativa	Receita	Valor Principal
28/07/2010	341	0067	06/2010	2362	30.257,03
30/08/2010	341	0067	07/2010	2362	1.279.828,70
30/09/2010	341	0067	08/2010	2362	1.613.233,09
28/10/2010	341	0067	09/2010	2362	1.086.088,65
26/11/2010	341	0067	10/2010	2362	1.757.947,24
29/12/2010	341	0067	11/2010	2362	619.831,15
27/01/2011	341	0067	12/2010	2362	1.903.391,27

Verificam-se, também, as seguintes compensações:

Processo nº 16561.720092/2015-17  
Acórdão n.º 1402-002.815

S1-C4T2  
Fl. 853

Dcomp	Estimativa	Valor	Situação
01074.56340.300410.1.3.03-2216	03/2010	1.400.067,14	homologação total
05578.67254.310510.1.3.02-2152	04/2010	1.162.029,44	homologação total
28196.54796.200710.1.3.02-9978	06/2010	309.908,80	homologação total
14447.98055.200710.1.3.03-2600		432.900,81	homologação total

Somando-se os recolhimentos e as compensações listadas nas duas tabelas acima, confirma-se o total de estimativas declaradas na DIPJ 2011 (R\$ 11.595.483,32) foram quitadas.

Verifica, assim, a legitimidade do saldo negativo de R\$ 267.993,44, apurado ao fim do ano calendário 2011.

No que tange ao ano calendário 2011, alegou a interessada que haveria excesso no recolhimento de estimativas no montante de R\$ 2.610.232,97, o qual ocorreria da revisão do valor das estimativas de outubro e novembro. Salientou que não foi possível transmitir DIPJ retificadora, pois se encontrava sob ação fiscal.

De qualquer modo, a retificadora foi transmitida em 29/08/2013, antes de lavrada a autuação objeto do presente processo. Na Ficha 12A da aludida DIPJ 2012 consta:

**Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral**

Discriminação	Valor
<b>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL</b>	
01.À Alíquota de 15%	130.614,41
02.Adicional	63.076,27
(...)	
18.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	2.798.699,07
19.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
<b>20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>-2.610.232,97</b>
21.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
22.IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
23.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

No entanto, a reflexão sobre o caso concreto demanda o conhecimento dos valores declarados nas DIPJ original e retificadoras anteriores, transmitidas em 19/04/2013, 24/04/2013 e 19/08/2013:

Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
<b>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL</b>	
01.À Alíquota de 15%	1.955.605,93
02.Adicional	1.279.737,29

(...)

17.(-)Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
18.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	4.403.334,97
19.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-1.167.991,75
21.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
22.IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
23.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

Veja que as estimativas recolhidas totalizavam R\$ 4.403.334,97, as quais estão registradas nos sistemas informatizados da RFB:

Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. Vencimento	Receita	Valor Total	Valor Principal
25/02/2011	341	0067	28/02/2011	2362	46.701,97	46.701,97
30/03/2011	341	0067	31/03/2011	2362	127.067,96	127.067,96
28/07/2011	341	0067	29/07/2011	2362	1.684.799,08	1.684.799,08
30/08/2011	341	0067	31/08/2011	2362	162.123,93	162.123,93
29/09/2011	341	0067	30/09/2011	2362	778.007,03	778.007,03
27/01/2012	341	0067	29/12/2011	2362	323.806,32	295.497,66
27/01/2012	341	0067	30/11/2011	2362	1.584.710,74	1.309.137,34
				<b>Total</b>	<b>4.580.149,07</b>	<b>4.403.334,97</b>

Concluído que os saldos negativos declarados nas DIPJ 2011 e 2012 são legítimos, resta investigar se eles foram aproveitados em compensações ou pedidos de restituição.

Depois de consultar os sistemas informatizados da RFB, foi possível elaborar a tabela abaixo na qual constam todas as compensações/restituições fundadas em saldos negativos:

CNPJ MATRIZ	TIPO DECLARAÇÃO	TIPO CRÉDITO	PERÍODO DE APURÇÃO
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009
08.285.374/0001-02	RETIFICADORA	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2008
08.285.374/0001-02	RETIFICADORA	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009

CNPJ MATRIZ	TIPO DECLARAÇÃO	TIPO CRÉDITO	PERÍODO DE APURÇÃO
08.285.374/0001-02	RETIFICADORA	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2009
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2016
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2016
08.285.374/0001-02	ORIGINAL	SALDO NEGATIVO DE IRPJ	EXERCÍCIO 2013

Não foram aproveitados, portanto os saldos negativos informados nas DIPJ 2011 e 2012.

Também não se verifica que a contribuinte tenha requerido compensação ou restituição com base em pagamento indevido de IRPJ realizado nos anos de 2010 e 2011:

PER/DCOMP	TIPO DOCUMENTO	TIPO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	Grupo de Tributo (crédito)
04821.47806.280316.1.2.04-0260	Pedido de Restituição	PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	31/05/2011	Cofins
13336.46609.280316.1.2.04-7012	Pedido de Restituição	PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	31/05/2011	Pis/Pasep
15539.54771.150416.1.3.04-3252	Declaração de Compensação	PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	31/05/2011	Pis/Pasep
22756.93136.150416.1.3.04-0288	Declaração de Compensação	PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	31/05/2011	Cofins
02896.40432.240516.1.3.04-6003	Declaração de Compensação	PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	31/05/2011	Pis/Pasep

Os saldos negativos em questão, que não aproveitados até o momento, não poderão mais ser pleiteados pela contribuinte em data futura. Isto porque, na presente data (08/02/2017) já transcorreu o período prescricional de 5 anos, previsto no artigo 168, I, do CTN3, contado da data no surgimento dos saldos negativos (31/12/2010 e 31/12/2011).

Fecham-se os parênteses.

Tendo em vista que a interessada declarou saldos negativos nas DIPJ 2011 e 2012, os quais não foram aproveitados em compensações nem requeridos em pedidos de restituição e considerando que as declarações da contribuinte e a autuação lavrada perfazem uma única relação jurídica, ou seja, representam um único fato gerador anual, entendo que os saldos negativos apurados em 31/12/2010 e 31/12/2011 podem, respectivamente, servir para reduzir a autuação atinente aos anos calendários 2010 e 2011.

Conclui-se, assim, que o IRPJ total exigido no ano calendário 2010 deve ser reduzido de R\$ 21.670.604,70 (fl. 613) para R\$ 21.402.611,26 (= 21.670.604,70 - 267.993,44). Já o IRPJ total exigido no ano calendário 2011 (R\$ 69.296,00 – fl. 614) deve ser cancelado.

Ressalta-se, por derradeiro, que a falta de aproveitamento dos saldos negativos ora reconhecidos, não enseja a anulação da autuação, mas sim a mera retificação dela, porquanto a revisibilidade do lançamento fiscal, em sede do contencioso administrativo tributário, é perfeitamente aceitável consoante o disposto no inciso I do artigo 145 do CTN:

Art. 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.

As causas de nulidade da autuação estão expressamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, dentre elas, não se encontra a hipótese tratada nos autos:

Art. 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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Observe-se, também, que as deduções ora propostas não interferem na matéria tributável apontada pela Fiscalização, mas apenas na extinção do crédito tributário exigido, não havendo que se falar em repercussão destas reduções nos prejuízos fiscais glosados.

Pelo exposto afasto a preliminar suscitada.

### 3. NO MÉRITO:

#### 3.1 Ilegalidade da IN 243/02

As normas de preço de transferência foram introduzidas no direito nacional pela Lei 9.430/96, segundo Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano como *norma antielisiva específica, para evitar a manipulação artificial de resultados por intermédio de operações internacionais celebradas por partes relacionadas, permitindo que a tributação de empresas transnacionais se dê em conformidade com a sua capacidade contributiva*.

A norma, pois, deve ser interpretada e aplicada buscando garantir a tributação adequada de uma operação entre partes vinculadas que poderia, em hipótese, ser realizada fora dos padrões do mercado. Seu objetivo não é aumentar a arrecadação artificialmente, mas garantir a arrecadação nos liames da lei.

A polêmica aqui enfrentada é a dissonância que existe a Lei 9.430/96 e a IN 243/02, relativa à bens aplicados à produção, na medida em que esta utiliza critérios de proporcionalidade e isolamento do preço líquido de venda. A mera comparação entre os dispositivos já revela que a IN acabou ultrapassando seus limites normativos, vejamos:

Art. 18, II, “d”, 1 da Lei 9.430/96	Art. 12, §11, IN 243/02
<p>II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:</p> <p>d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)</p> <p>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;</p>	<p>§ 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:</p> <p>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;</p>

<p>2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.</p>	<p>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;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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.</p>
--	---

O efeito da alteração teve alto impacto na fórmula, como apontado em declaração de voto nos autos do Processo Administrativo n. 16561.720068/201154, Acórdão n.º 9101.002.323, que peço vênia para transcrição adotando-a como razões de decidir:

*O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:*

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

*Em que:*

*PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.*

*PR à preço de revenda líquido.*

*VA à valor agregado na produção nacional*

*L à lucro*

*Considerando o conhecido valor líquido da operação de revenda (PR) e a margem de lucro (L) apurada conforme a fórmula legal, determina-se o preço parâmetro (PP), que será o valor limite para que o correspondente bem, serviço ou direito importado de parte vinculada seja dedutível da base de cálculo do IRPJ ou da CSL.*

*Note-se que cada um desses fatores possui uma função determinante na fórmula prescrita no art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, o que evidencia a decisão consciente do legislador ordinário ao enunciar a Lei n. 9.959/2000, sendo relevante destacar que:*

- quanto maior o valor agregado no Brasil (“VA”), menor será “L” (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda (“PR”) para a composição preço parâmetro (“PP”), quanto menor “L”, maior será “PP”. E, quanto maior “L” e, portanto, o lucro tributável, menor será o “PP”.

- Para a composição de “L”, o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro (“PP”), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (relacionada) sem o controle da administração tributária dos preços de transferência. Quanto maior for “PP”, menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcelas dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passam a ser indedutíveis.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001, (vide tópico “1”, acima) e encontrou justificativas por diferentes perspectivas, a saber:

- Equilíbrio: A adoção de uma margem de lucro de elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil dessa base;

- Indução: positiva. O legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento e de incentivo à produção nacional, de forma que: quanto maior for a agregação de valor no Brasil, maior será o preço-parâmetro e, conseqüentemente, menor será o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil. Como se evidenciou no tópico “1”, acima, o legislador ordinário apenas realizou uma reforma legal para incorporar essa “melhoria” em 2012, com a edição da Lei n. 12.715.

Por sua vez, em 2002, a IN 243 indicou a necessidade da adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia a correta decorrência da Lei n. 9.959/2000.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI → valor declarado do bem importado  
 PP → preço parâmetro, preço arm's length.  
 PR → preço de revenda líquido.  
 VA → valor agregado na produção nacional  
 L → lucro

Como se pode observar, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001. Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula, diversa daquela que até então seria de aceitação geral:

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

A fórmula da IN 243/2002, conforme alegado, expressaria com maior clareza e, ainda, imprimiria melhorias a essa segunda fórmula que supostamente seria possível abstrair do texto do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Conforme a fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente fundamentaria a IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% deveria incidir apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que: (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

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

Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja,  $PR = 100,00$ ) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja,  $VA = 50,00$ ). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60:	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	$L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
RESULTADO	70,00	- 10,00

A função de tais fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e

da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, de forma as operações consideradas *arm's length*, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de "R\$ 70,00", enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como "PP" seria negativo, qual seja, "R\$ 10,00", como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUIS EDUARDO SCHOUERI, em obra de referência sobre o tema dos preços de transferência:

*"7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:*

*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 o 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. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos restringir o resultado almejado pelo legislador."*

O efeito prático recebeu inúmeras críticas da doutrina especializada, por todos, as lições de Schoueri:

*(...) Chega a pasmar o resultado da aplicação da fórmula prevista na IN/SRF n.243/2002 para o método PRL com margem de 60%. A ser correta a interpretação do Fisco, exigir-se-ia, na realidade, que o contribuinte tenha uma desproporcional margem de lucro de 150%, em qualquer hipótese. O raciocínio matemático é imediato: para um produto vendido a 100, com lucro de 60, o custo é de 40. Ora, nesse caso, o lucro (60) é de 150% sobre o custo (40).*

*Claro que a tal absurdo não chegaria o legislador. Ao contrário, como mencionado, a Lei 9.430/1996 jamais pretendeu desestimular a industrialização local. Como visto, quanto maior o valor agregado ao bem produzido no País, tanto menos será a margem de lucro exigida.*

O próprio Poder Judiciário já tem afastado a aplicação da IN 243 ante sua afronta à legalidade tributária:

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)

Nessa perspectiva, muito embora os respeitáveis entendimentos contrários, voto pela ilegalidade da IN 243/02 dado que ultrapassados os limites normativos.

### **3.2. Da inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros ("CIF+II"):**

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.º 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, vênia 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 nº 16327.001448/200600, Acórdão nº 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 desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, **vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.**

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.

### **3.3 Subsidiariamente: Adoção do método PIC**

A Recorrente aduz que caso prevaleça o cálculo segundo a IN SRF 243/02, principalmente com a inclusão dos valores de frete e seguros no valor praticado, deverá ser aplicado o método PIC a algumas de suas operações. Isto porque se o método PRL calculado segundo o que prescrevia a Lei 9.430/96 antes da alteração da Lei 12.715/12, o mesmo não pode ser dito se o método PRL for calculado conforme a fórmula prescrita na IN SRF 243/02.

A utilização do método PIC neste caso estaria em linha com o que prescreve o §4º do art. 18 da Lei 9.430/96: Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Entendo ser claro nesse caso que, caso seja mantido o cálculo da fiscalização em sua inteireza (PRL 60%, segundo a fórmula da IN SRF 243/02 + inclusão de frete e seguro), entendo que seja impositivo a utilização do método PIC para os casos em que este seja mais vantajoso.

### **3.4 Da glosa de prejuízos fiscais e base**

Requer a Recorrente a suspensão do julgamento do presente Processo Administrativo, haja vista a pendência de julgamento do Processo Administrativo n. 16561.720036/2013-11 em que se discutem ajustes de preços de transferência de 2008 e 2010, que impactariam nos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumuladas. O acórdão daquele processo restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ARTIGO 20-A DA LEI Nº 9.430/1996. O artigo 20-A, da Lei nº 9.430/1996, determina expressamente que sua aplicação deve ocorrer para fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2012. Afastar esta previsão sob o argumento de que tal lei teria violado o CTN implica análise de questão constitucional, análise esta cuja competência não detém este Conselho, conforme artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 2.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. COMPATIBILIDADE. A Lei nº 9.430/1996, que introduziu o controle de preços de transferência no Brasil, é compatível com os acordos internacionais para evitar a bitributação firmados pelo País, em matéria relativa ao princípio arm's length.

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.

Ante o julgamento daquele processo administrativo pela 1ª Turma da 2ª Câmara desta 1ª Sessão, o pedido perde o objeto.

### **3.5 A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício**

Se vencido no mérito, passo a analisar a incidência dos juros sobre a multa.

A CSRF em linha com o que tem decidido o Superior Tribunal de Justiça tem decidido pela incidência de juros sobre a multa de ofício (Processo administrativo 16327.720442/201194, Recurso nº Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101003.004 - 1ª Turma):

#### **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.

No mesmo ulgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

**JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.** Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Motivo pelo qual deve ser mantida a manutenção dos juros sobre a multa de ofício.

Processo nº 16561.720092/2015-17  
Acórdão n.º **1402-002.815**

**S1-C4T2**  
Fl. 860

---

Diante do exposto voto por dar provimento ao Recurso Voluntário ante a ilegalidade da IN 243/2010 e indevida inclusão CIF+II no preço-praticado.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Redator Designado

Apresento minhas homenagens ao fundamentado voto do Conselheiro relator mas dele, respeitosamente, ousou 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 acrescentados):

*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;*

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:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ .”<sup>1</sup>

[...]

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.<sup>2</sup> 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. 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.”

*ou*

“1. sessenta 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)

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.

<sup>1</sup> *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.*

<sup>2</sup> 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).

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:

-  $PP_{\text{Param}}$  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:

$PP_{\text{Param}} = PLV - 60\% * (PLV - VA)$

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

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

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 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:

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

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

### 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.

<b>Lei 9.430/96- Interp. do Contrib. - Anexo 1</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
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
<b>Adição = PPrat - PParam</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>170,00</b>	<b>470,00</b>	<b>770,00</b>

<b>Lei 9.430/96- Interp. Correta - Anexo 2</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
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
<b>Adição = Pprat - PParam</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>250,00</b>	<b>550,00</b>	<b>850,00</b>

**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) PParam = PartBI → PP – ML**, conforme art. 12, § 11, V, da IN SRF 243/2002.

**(2C) ML = 60%\* PartBI → 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:

$$PParam = PartBI \rightarrow PP - 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

**(3C) PParam = 40%\* PartBI → PP**, onde:

PartBI → 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 → 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) PParam = 40%\*PLV\*PPrat/(PPrat + VA)**

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

Adição = PPrat – PParam, 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.

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

### 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 <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

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

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

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

$$PPrat - 40\% * PLV + VA \diamond PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$$

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

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

<b>Lei 9.430/96- Interp. Correta – Anexo 2</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
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
<b>Adição = Pprat - PParam</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>250,00</b>	<b>550,00</b>	<b>850,00</b>

**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 prego 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 do Fisco de aceitar a opção por ele regularmente exercida, o que foi feito. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a Fiscalização, ao desqualificar uma sistemática de cálculo adotada pelo sujeito passivo pelo descumprimento de parâmetros legais ou normativos, teria o dever de buscar outro método que lhe fosse mais favorável.

#### **Juros de mora sobre a multa de ofício:**

Por sua vez, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício também é matéria amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

*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. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).*

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

(assinado digitalmente)  
Leonardo de Andrade Couto