



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720102/2011-91
ACÓRDÃO	1201-007.207 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	RENAULT DO BRASIL S.A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2006

LEGALIDADE DO CÁLCULO DO PRL 60 PREVISTO NA IN 243/02.

Nos termos da Súmula CARF nº 115, a sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

O valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, devem ser considerados no preço praticado para fins de apuração dos ajustes dos preços de transferência segundo o método PRL, nos termos do art. 18 da Lei nº 9.430/96, em sua redação vigente à época do fato gerador.

TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA BITRIBUTAÇÃO E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

JUROS SELIC.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade, não conhecer do recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah, que dava provimento integral. O Conselheiro Lucas Issa Halah manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, José Eduardo Genero Serra (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Antonio Biancardi.

RELATÓRIO

Trata-se de procedimento fiscal conduzido em desfavor da contribuinte, aqui relacionada como uma das recorrentes, do qual resultou a compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

Por bem sintetizar os fatos ocorridos até a data de sua prolação, sirvo-me do relatório da decisão recorrida, em seus seguintes trechos:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 2986/2995, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa ao ano-calendário de 2006, no tocante à legislação dos preços de transferência (operações de importação), constatou-se o seguinte:

DAS INFORMAÇÕES GERAIS E INTIMAÇÕES FISCAIS

A empresa fiscalizada é montadora de veículos automotivos no Brasil. Para comercializar e industrializar seus produtos **importa de suas vinculadas no**

exterior bens para revenda e para industrialização, operações estas sujeitas à aplicação da metodologia do preço de transferência.

Na DIPJ/2007 (ano-calendário de 2006), a empresa fez adição de R\$ 11.305.965,80 ao lucro líquido, a título de preço de transferência.

Em 15/12/2010, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização solicitando demonstrativo das pessoas vinculadas, indicação dos métodos de preço de transferência adotados e memórias de cálculo.

(...)

Com a análise das novas informações enviadas pela empresa a fiscalização verificou que na Planilha Ajustes o valor final total foi reduzido para R\$ 9.709.262,57, ou seja, menor do que o valor oferecido na DIPJ. Verificou, ainda, que a maior parte das solicitações feitas não foram atendidas a contento, persistindo os problemas apontados anteriormente.

Saneadas as informações prestadas pela empresa **foram, então, analisados os cálculos apresentados** para apuração do preço de transferência, **segundo a metodologia adotada pela empresa.**

DA METODOLOGIA USADA PARA CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

A empresa apurou o preço de transferência com base no método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), com margem de 20% (PRL20) para produtos que foram revendidos tal como foram importados, sem agregação de valor; e com margem de 60% (PRL60) para os produtos que foram importados e utilizados como matéria-prima na produção. A empresa ainda usou o método PIC (Preços Independentes Comparados) para alguns produtos.

DO MÉTODO PIC

A empresa usa o método PIC para ajustar alguns produtos importados de vinculadas e os valores, **cálculos e ajustes apresentados pela empresa com esse método foram mantidos e aceitos pela fiscalização, resultando em um ajuste de R\$ 95.291,17**, detalhado no Anexo I - Demonstrativo dos Ajustes do PIC.

DO MÉTODO PRL

Do preço praticado

O preço praticado utilizado pela empresa para fins de apuração do método PRL (tanto para os casos de revenda, como nos casos de produção, ou ambos - revenda e produção), levou em consideração o valor FOB, sem considerar valores relativos a frete, seguro e Imposto de Importação.

Tal procedimento contraria o que expressamente determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 234/2002.

A fiscalização procedeu, então, a um recálculo (ANEXO II - Demonstrativo de Apuração do Preço Praticado PRL), porém usando como base os dados informados pela empresa e constantes de sua planilha Composição do Consumo.

Ou seja, **todas as informações da empresa foram mantidas, apenas somando-se os valores de frete, seguro e Imposto de Importação** respectivos, constantes também da própria planilha da empresa e **excluindo-se as aquisições de não vinculadas**.

Do método PRL20

Com relação ao preço-parâmetro segundo o método PRL20, foram mantidos pela fiscalização os cálculos da contribuinte (ANEXO III - Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 20%).

Utilizando o preço praticado recalculado e o preço-parâmetro mantido, a fiscalização apurou ajuste de R\$ 150.088,14 (ANEXO IV - Demonstrativo do Ajuste PRL 20%) com relação aos produtos importados destinados exclusivamente à revenda (PRL20).

Do método PRL60

Para apurar o preço-parâmetro dos produtos importados destinados à produção, a empresa optou pelo método PRL60.

Analisando os cálculos da contribuinte, a fiscalização verificou que estavam em desacordo com a legislação de regência da matéria (artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002).

Dessa forma a fiscalização refez os cálculos do método PRL60 (ANEXO V - Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 60%).

Segundo a fiscalização, nesse demonstrativo as colunas "A" até "L" reproduzem os valores e quantitativos informados pela empresa, e as colunas "M" até "R" foram calculadas de acordo com a legislação.

Utilizando o preço praticado e o preço-parâmetro recalculados, a fiscalização apurou ajuste de R\$ 157.732.389,61 (ANEXO VI - Demonstrativo do Ajuste PRL 60%) com relação aos produtos importados destinados exclusivamente à produção (PRL60).

Da utilização simultânea do PRL20 e PRL60 (PRL20/60)

Para apurar os ajustes dos preços dos produtos importados destinados a revenda e usados como insumo na produção, portanto, calculados pelo método PRL com margens de 20% e 60%, respectivamente, **a fiscalização procedeu da seguinte forma:**

- a) Somou os valores e as quantidades do preço-parâmetro PRL com margens de 20% e 60%;
- b) Dividiu o preço-parâmetro total (apurado da forma acima) pela quantidade total de produto consumido, encontrando o **preço-parâmetro unitário médio**;
- c) Confrontou o preço-parâmetro unitário médio com o preço praticado unitário;

d) A diferença a maior entre o preço praticado unitário e o preço-parâmetro unitário médio, multiplicada pela quantidade consumida do produto importado, corresponde ao ajuste total para essa situação.

A fiscalização elaborou, então, o ANEXO VII - Demonstrativo do Ajuste PRL 20% e 60%, onde consta o **ajuste total de R\$ 3.989.111,05**.

DO AJUSTE TOTAL

Em resumo, a **fiscalização apurou um ajuste adicional de preços de transferência na importação no total de R\$ 150.660.914,17**, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

Método PIC	95.291,17
Método PRL20	150.088,14
Método PRL60	157.732.389,61
Método PRL20/60 (PRL ponderado)	3.989.111,05
= Ajuste total apurado na importação	161.966.879,97
(-) Ajuste na DIPJ (importação)	(11.305.965,80)
= Ajuste adicional tributável	150.660.914,17

O valor de R\$ 150.660.914,17 de ajuste devido foi totalmente absorvido pelo prejuízo fiscal e pela base de cálculo negativa da CSLL do período.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2006:

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 20/12/2011, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 18/01/2012, a impugnação de fls. 12877/12919, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

A impugnante demonstra a seguir que todo procedimento por ela realizado, na apuração do método PRL, está em absoluta conformidade com a sistemática prevista na Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/2000.

PRL60 - Importação de insumos utilizados em processo de manufatura local

Examinando os cálculos realizados pela contribuinte (conforme a Lei nº 9.430/96) e os realizados pela fiscalização (conforme a IN SRF nº 243/2002), é fácil perceber

que há uma série de elementos na IN SRF nº 243/2002 que não constam do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e que provocam um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis e, conseqüentemente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É nítido, pois, que a IN SRF nº 243/2002 extrapolou sua competência, que é de norma meramente regulamentar e interpretativa, e que, portanto, como norma ilegal, não deveria ser adotada pela contribuinte em prejuízo do cumprimento de determinação da Lei nº 9.430/96.

Ademais, a IN SRF nº 243/2002 introduz uma lógica de cálculo redundante que, em muitos casos, gera ajuste independentemente do preço praticado pela contribuinte. Observa-se que o preço-parâmetro apurado segundo a fórmula da IN SRF nº 243/2002, quando adotado pela contribuinte como preço praticado, ao invés de eliminar os ajustes no lucro tributável, produz ajustes circulares e inconsistentes.

A fim de demonstrar essa redundância de maneira exaustiva, a contribuinte anexa laudo técnico elaborado por empresa de auditoria independente, que detalha as inconsistências da IN SRF nº 243/2002 (doc. nº 6).

Esses resultados da aplicação da IN SRF nº 243/2002 não apenas evidenciam o distanciamento formal das disposições da Lei nº 9.430/96, mas também seu descompasso com o propósito da lei, que é evitar a transferência de resultados por meio de transações comerciais.

Preço CIF x FOB

No Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização informa expressamente que o procedimento da contribuinte contraria expressamente o que determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002.

A contribuinte discorda da utilização do custo CIF, pois, como mencionado pela fiscalização, referida indicação, mais onerosa ao contribuinte, somente consta da IN SRF nº 243/2002, e não da Lei nº 9.430/96.

Erro no cálculo realizado pela fiscalização

Ao examinar as planilhas juntadas à autuação, é possível perceber que há algumas incoerências nos cálculos realizados pela fiscalização, a saber:

- a fiscalização, em seu cálculo do preço-parâmetro para itens importados para revenda, leva em conta as quantidades vendidas pela contribuinte, enquanto o correto seria multiplicar os ajustes unitários pelas quantidades consumidas durante o ano-calendário;
- no cálculo do preço-parâmetro para itens importados para manufatura local (PRL60), a fiscalização incorretamente reduz a representatividade do custo na receita líquida, ao utilizar o valor FOB de importação para determinação do percentual;

- da mesma maneira que com relação ao cálculo do método PRL20, a fiscalização multiplica os ajustes unitários do método PRL60 pelas quantidades vendidas, ao invés das quantidades consumidas no período.

DA FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL DA IN SRF Nº 243/2002

Da competência da autoridade administrativa para analisar a falta de fundamento legal da IN SRF nº 243/2002

A autoridade administrativa é competente para analisar a falta de fundamento legal da IN SRF nº 243/2002. Não obstante o artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vedar aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, cabe destacar que **os órgãos judicantes da Administração Fazendária possuem atribuição suficiente para deixar de aplicar uma instrução normativa sem fundamento legal ou contrária à lei.**

Com efeito, **as normas de hierarquia superior podem ser aplicadas diretamente, quando verificada uma antinomia ou incompatibilidade com normas de hierarquia inferior** (como ocorreu no presente caso, onde a IN SRF nº 24 3/2002 extrapolou o disposto na Lei nº 9.430/96).

O CARF já examinou, por diversas vezes, a falta de fundamento legal de instruções normativas.

A própria Fazenda Nacional, no PGFN/CRF nº 439/96, já se posicionou pela possibilidade da apreciação das questões atinentes à falta de fundamento legal e à inconstitucionalidade pelo CARF.

Da majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da metodologia introduzida pela IN SRF nº 243/2002

Há uma flagrante diferença no resultado dos ajustes realizados pela contribuinte, com base na Lei nº 9.430/96, e aqueles realizados pela autoridade fiscal, com fundamento na IN SRF nº 243/2002.

(...)

Da impossibilidade de majoração da base de cálculo de tributo por instrução normativa

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

De acordo com disposto no artigo 97 do CTN, **somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança.** Equipara-se à majoração

do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

(...)

Da impossibilidade de inovação na metodologia de cálculo do método PRL por meio de instrução normativa

Além da majoração indevida de tributo, **outro motivo que torna a IN SRF nº 243/2002 ilegal é a inovação na metodologia de cálculo** prevista para o método PRL60. A IN SRF nº 243/2002 introduziu uma série de elementos no cálculo do método PRL60 que sequer se interpretam do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Da MP nº 478/2009 e o reconhecimento expresso da falta de fundamento legal da IN SRF nº 243/2002

É tão flagrante a falta de fundamento legal do cálculo do método PRL60 introduzido pela IN SRF nº 243/2002, que **o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a Medida Provisória nº 478, de 29.12.2009.**

A Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, preparada por aquele órgão, reconheceu expressamente que as alterações no critério de cálculo da sistemática dos preços de transferência previstos na Lei nº 9.430/96 visavam "instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa", e assim "reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado", o que se reporta diretamente à questão ora enfrentada.

(...)

Da falta de fundamento legal da IN SRF nº 243/2002 por conta de suas inconsistências de cálculo

Além da incompatibilidade da **IN SRF nº 243/2002** com relação à Lei nº 9.430/96 e das inovações trazidas na sua metodologia de cálculo, **há uma redundância na fórmula prevista para o cálculo do método PRL60.**

(...)

A IN SRF nº 243/2002 veicula comando impraticável, que não pode ser observado pela contribuinte, **razão pela qual não pode ser considerada fundamentação legal para a presente autuação.**

DO PREÇO CIF X PREÇO FOB

O artigo 18 da Lei nº 9430/96 contém as normas gerais de aplicação das regras de preços de transferência na importação de bens, serviços ou direitos. Seu § 6º estabelece a inclusão do valor do frete, seguro e tributos na importação no custo dedutível dos bens importados.

Por sua vez, os §§ 4º e 5º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 estabelecem tratamentos distintos para a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis na aplicação dos métodos PIC, CPL e PRL.

Nesse sentido, a fiscalização entendeu que o "preço praticado" sujeito a ajuste seria o preço CIF de importação, independentemente de os valores relativos a fretes e seguros internacionais terem sido pagos a terceiros não vinculados e, portanto, serem custos e despesas fora do alcance da legislação brasileira de preços de transferência.

Tal argumento é absurdo e não merece prosperar, pois o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 não veicula regra genérica de apuração do "preço praticado", pois este é um dado fático da realidade e, assim, somente pode ser "constatado", mas nunca "ajustado".

Em verdade, o referido dispositivo legal determina que os valores relativos a fretes e seguro internacional serão dedutíveis, em sua integralidade, sempre que suportados pelo importador nacional e pagos a terceiro não-vinculado, motivo pelo qual o "preço praticado" a ser utilizado para fins de comparação com o "preço-parâmetro" não pode ser outro senão o preço FOB utilizado pela contribuinte.

(...)

DAS INCONSISTÊNCIAS NOS CÁLCULOS DA FISCALIZAÇÃO

O cálculo da fiscalização contém erros de premissas e de cálculos que aumentam substancialmente os ajustes apurados.

Das quantidades vendidas x quantidades consumidas

Para apuração dos ajustes totais para os itens importados pela contribuinte, a fiscalização, tanto para o método PRL20 como para o PRL60, utilizou as quantidades vendidas, quando o correto seria utilizar as quantidades consumidas.

(...)

No cálculo efetuado pela fiscalização, foram levados em conta ainda os saldos iniciais do estoque (produtos importados em anos anteriores mas consumidos somente em 2006. No entanto, a fiscalização deixou de desconsiderar o saldo final, ou seja, os insumos e produtos que foram importados em 2006, mas não consumidos naquele ano-calendário.

Ora, a lei não determina o controle de preços de transferência para operações que não afetaram o lucro tributável, como é o caso dos insumos e produtos importados que não foram consumidos durante o ano-calendário.

Ao desconsiderar as quantidades remanescentes (saldo final), a fiscalização realizou ajustes para itens que não afetaram o resultado do período. Tais ajustes também devem ser cancelados.

Do cálculo da representatividade do custo na receita líquida

A apuração do preço-parâmetro unitário conforme a IN SRF nº 243/2002 também contém equívoco. **Na determinação do percentual de representatividade do custo da matéria-prima importada na receita líquida de venda, a fiscalização utilizou valores menores que os efetivamente praticados pela contribuinte,** reduzindo o percentual e o preço-parâmetro e, conseqüentemente, aumentando o valor dos ajustes.

Ao invés de calcular esse percentual com base no preço CIF + Imposto de Importação, a fiscalização utiliza o valor FOB, conforme se verifica, por exemplo, com relação aos itens de códigos 8200077656 (MOLA HELICOIDAL CILÍNDRICA DE AÇO) e 8200073360 (CAIXA EIXO TRAS DIRE), cujos cálculos estão sintetizados às fls. 12909/12910.

Essa incorreção ocorre no cálculo de todos os itens sujeitos ao método PRL60, resultando em ajuste a maior, que deve ser cancelado.

DA INAPLICABILIDADE DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA ÀS IMPORTAÇÕES DE PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADO DE BITRIBUTAÇÃO COM O BRASIL

Apenas para argumentar, certamente **os ajustes das regras de preços de transferência não poderiam ser realizados em relação às operações de importação realizadas com partes vinculadas à contribuinte domiciliadas na França, Argentina e Chile, dentre outros, por força das disposições constantes nos diversos tratados para evitar a dupla tributação** em matéria de imposto sobre a renda dos quais o Brasil é signatário.

Os tratados internacionais somente permitem que sejam realizados ajustes à base de cálculo dos tributos quando ficar comprovada a transferência de resultados ao exterior, sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica.

No presente caso, não restou demonstrado, de modo algum, que a contribuinte teria importado os bens de suas empresas vinculadas com o objetivo de transferir resultados ao exterior. Portanto, **até prova em contrário, que deveria ter sido produzida pela fiscalização, as operações foram realizadas em condições comutativas.**

O artigo 98 do CTN expressamente estabelece que **os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna, ainda que esta lhe seja posterior.** Portanto, é evidente que, havendo conflito entre o tratado tributário e uma lei ordinária, o tratado deve prevalecer:

O artigo IX dos tratados internacionais celebrados de acordo com o modelo OCDE estabelece regras gerais de preços de transferência que devem ser observadas pelos países signatários como limites à sua competência de tributar os negócios celebrados entre empresas relacionadas, in verbis:

(...)

A interpretação do artigo IX feita pela OCDE, deixa clara a regra limitadora de competência para os Estados signatários aplicarem as regras de preços de transferência: **somente poderão ser realizados ajustes nos registros contábeis das empresas em relações comerciais internacionais quando os preços praticados estiverem em desacordo com os valores praticados no mercado internacional**, ou seja, em condições de favorecimento de alguma ou ambas as partes (somente quando desrespeitado o princípio de arm's length price).

A Lei nº 9.430/96 não exonera a aplicação das regras de preços de transferência nas operações comerciais internacionais realizadas sem qualquer condição de favorecimento, assim entendida em arm's length basis.

(...)

Assim, além de todos os argumentos expostos acima, **em relação às operações celebradas com partes sediadas em países que celebraram acordos internacionais com o Brasil** (França, Argentina e Chile, dentre outros), **a aplicação da Lei nº 9.430/96 deve ser afastada.**

DA MULTA E DOS JUROS

Na forma aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, a contribuinte agiu rigorosamente como manda a lei. Como o fundamento da autuação é uma instrução normativa, não se justifica a aplicação de tão pesada sanção.

No que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários. Confirmam-se, a esse propósito, as decisões proferidas pelo STJ, nos autos do Recurso Especial nº 215.881/PR e do Recurso Especial nº 450.422/PR.

Dessa forma, a contribuinte contesta a aplicação da Taxa SELIC e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário e seu cancelamento.

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

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

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

(...)

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Conforme Despacho de Diligência de fls. 13013/13017, analisando-se as peças juntadas aos autos, constatou-se o seguinte, in verbis:

(...)

Dessa forma, **o presente processo foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DEMAC/SÃO PAULO, para a fiscalização:**

- Manifestar-se acerca das alegações da impugnante citadas no Despacho de Diligência e de nossas observações (acima reproduzidas);
- Informar, com relação ao método PRL (PRL20, PRL60 e PRL20/60), como foram obtidas as quantidades sujeitas a ajuste (quantidades vendidas no período que foram importadas de vinculada), especificando, ainda, (1) as quantidades importadas de vinculada no período; e (2) as quantidades importadas de vinculada constantes do estoque inicial do período; corrigindo eventuais equívocos;
- Informar se, em ambas as parcelas utilizadas no cálculo do percentual de participação do item importado no custo total do produto vendido pelo método PRL60 (colunas “M” e “K” do ANEXO V - Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 60%), foram utilizados os valores FOB ou CIF + Imposto de Importação, corrigindo eventuais equívocos;
- Refazer, se fosse o caso, o cálculo dos preços praticados, considerando o estoque inicial do período;
- Refazer, se fosse o caso, o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência na importação.

DO RELATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO

Em atendimento ao solicitado por esta Delegacia de Julgamento, o Auditor Fiscal que respondeu à solicitação de diligência (não foi o autuante) elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 13344/13351, expondo, em síntese, o seguinte:

DAS SOLICITAÇÕES DA DRJ

A DRJ solicita basicamente o recálculo dos preços de transferência para o método PRL – que serão feitos a seguir -, tendo em vista as diversas divergências de cálculo dos mesmos.

Os cálculos do preços de transferência pelo método PRL seguem a IN SRF nº 243/2002, conforme legislação em vigor à época.

Do preço praticado – método PRL

O §4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 dita as regras para o cálculo do preço praticado pelo método PRL.

Para elaborar a planilha do preço praticado, a contribuinte apresentou o saldo inicial e as compras dos itens importados, discriminando os bens adquiridos de vinculadas e de não vinculadas.

Foram constatados diversos itens em que não houve importações no ano-calendário de 2005, porém no Auto de Infração consta o preço praticado. Concluiu-se que a fiscalização ao lavrar o Auto de Infração considerou alguns saldos iniciais, para compor o preço praticado. A título de exemplo, o Auditor Fiscal diligenciante relaciona, à fl. 13346, os itens que não foram importados em 2005, porém **computou-se o preço praticado, somente com os saldo inicial (importações de ano anterior)**.

Para esses itens, o saldo inicial constante das planilhas fornecidas pela contribuinte foi utilizado no cômputo do preço praticado.

Comparando-se os demais itens, nota-se que **em alguns casos não houve a inclusão do saldo inicial na composição do preço praticado. Desta maneira foi refeito o cômputo do preço praticado, incluindo o valor dos saldos iniciais.** Demonstra-se no "Quadro Preço Praticado" (em anexo) os valores incluídos dos saldos iniciais e das importações de vinculadas.

Os valores dos saldos iniciais foram computados através das informações existentes de importações do ano-calendário de 2005, fornecidas pela contribuinte. Os valores consideram o valor FOB acrescidos de seguros e fretes (CIF) e do Imposto sobre Importação, conforme rege as normas dos preços de transferência.

Do preço-parâmetro – método PRL

A análise dos preços-parâmetro para o método PRL está dividido em três partes.: PRL20 (onde os bens importados são revendidos), PRL60 (onde os bens importados são utilizados na produção de novos bens) e PRL20/60 (misto, onde os bens importados tanto podem ser revendidos como utilizados na produção de novos bens).

As tabelas fornecidas pela contribuinte, "Renault - Vendas PRL_XX, trazem os dados das vendas da Renault. XX é o tipo da PRL, 20, 60 ou 20/60.

(...)

Do PRL20

(...)

O quadro "Demonstrativo do Ajuste PRL 20" (em anexo) demonstra o cálculo do ajuste do preço de transferência, que, para o método PRL20 é de R\$ 151.163,86.

Do PRL60

(...)

A pedido da DRJ, foi solicitada à contribuinte a informação se nas parcelas utilizadas no cálculo do percentual de participação do item importado no custo

total do produto vendido por este método, foram utilizados os valores do FOB ou CIF + II. A contribuinte informou que "para ambas as parcelas utilizadas na planilha custo e custo total MP foram utilizados os valores FOB".

Desta maneira foram utilizados os valores FOB para o custo total da matéria-prima para compor o preço-parâmetro.

(...)

O "Quadro de Ajustes do PRL60" (em anexo) ajusta as quantidades para refletir somente as vendas das matérias primas adquiridas das pessoas vinculadas no exterior.

O ajuste total recalculado para o PRL60 é de R\$ 85.318.784,26.

Do PRL20/60

Foram anexados os seguintes quadros:

(...)

O valor do ajuste computado no PRL20/60 é de R\$ 2.199.703,47.

Dos quadros anexos

Os quadros e demonstrativos constantes deste termo foram anexados no presente processo em formato de arquivos não-pagináveis, em formato ZIP (fls. 13334/13341).

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 13360/13362, alegando, em síntese, o seguinte:

A princípio, do ponto de vista estritamente jurídico, as conclusões do Relatório de Diligência parecem estar em consonância com o quanto determina a IN SRF nº 243/2002.

De qualquer forma, a impugnante informa que está validando internamente os cálculos apresentados pela fiscalização, juntamente com auditores independentes, de modo que, se for o caso, apresentará oportunamente os recálculos e esclarecimentos de fato necessários, em observância ao princípio da verdade material.

Por fim, **sem prejuízo dos esclarecimentos atinentes à retificação dos erros de cálculo objeto da diligência fiscal, a impugnante reitera todos os argumentos de mérito relacionados em sua impugnação, especialmente os que dizem respeito à ilegalidade da metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002 para fins de cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60, no ponto em que desdobra dos limites estabelecidos pela Lei nº 9.430/96 e agrava a tributação no caso concreto. (grifei)**

Em sessão de julgamento realizada em 05/09/2018, a 5ª Turma da DRJ/SPO prolatou o acórdão nº 16-83.991 (fls. 13.370 e ss), pelo qual a impugnação foi declarada procedente em parte.

Na espécie, a DRJ adotou o recálculo efetuado pela autoridade fiscal, em sede de diligência, reduzindo a exigência fiscal de R\$ 150.660.914,17 para R\$ 76.458.976, 96.

Consta recurso de ofício contra a parcela exonerada.

A decisão de primeira instância foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

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

MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

ERRO DE FATO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro de fato na apuração dos ajustes a título de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Ciente da decisão de primeiro grau em 11/10/2018 (fls. 13.414), a interessada interpôs, no dia 09 do mês seguinte, o recurso voluntário de fls. 13.417 e ss.

Em síntese, a defesa reprisou os argumentos antes apostos na impugnação, dando destaque à questão da pretensa ilegalidade da IN nº 243/02.

Sobre o tema destacado: (i) assevera que “o entendimento da Súmula nº 115 do CARF, que aborda o tema da legalidade da IN 243/02 de forma genérica, não deve ser aplicado ao presente caso, face à existência de prova concreta da majoração efetiva da tributação no caso específico da Recorrente”; e (ii) ressalva que “ainda que se considere aplicável o entendimento da Súmula nº 115 do CARF para fins de apuração do PRL 60 conforme a sistemática da IN 243/02(...), necessariamente este Recurso Voluntário deverá ser conhecido e julgado, ao menos no que diz respeito à controvérsia sobre a aplicação do preço CIF versus preço FOB, pois a aludida Súmula não aborda esse tema específico”.

Em 10/10/2024, a recorrente trouxe aos autos (fls. 13.547 e ss) memorial em que sintetiza suas alegações e, também, apresenta um estudo conjunto da RFB e da OCDE sobre preços de transferência, no qual se admitiria que *“admitindo que os métodos de margens fixas, especialmente o PRL 60, previstos na Lei 9.430/96 e na IN 243/02, não apenas são incompatíveis com o princípio arm’s length (...), como sua aplicação resulta em dupla tributação de renda”*, entendimento que teria dado ensejo à edição da MP nº 1.152/22, convertida na Lei nº 14.596/23.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator:

O recurso de ofício não reúne os pressupostos de admissibilidade, inclusive quanto ao que dispõem o artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e o artigo 1º da Portaria MF nº 02/23.

O artigo 1º da aludida portaria prevê o recurso de ofício *“sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00”*.

Porém, o caso dos autos é de valor que, embora mais de cinco vezes superior ao limite normativo, serviu para o fim de redução de base negativa de CSLL e de prejuízo fiscal. E isso é materialmente diferente de exonerar o contribuinte do pagamento de tributo acrescido de penalidade.

Em apreciação inaugural da lide, o colegiado de primeira instância determinou a realização de diligência. Na ocasião, afirmou o i. Relator:

(...) cumpre observar que a quantidade sujeita a ajuste de determinado produto é a quantidade vendida no ano-calendário que foi importada de empresa vinculada, no mesmo ano-calendário ou em anos-calendário anteriores (integrando, nesse caso, o estoque inicial do período) (...)

(...)

(...) [entretanto,] **as informações constantes dos autos, salvo engano, não nos permite verificar se as quantidades consideradas pela fiscalização estão corretas, correspondendo às quantidades vendidas no período que foram importadas de vinculada (...)**

(...)

Esta dúvida persiste com relação a todos os produtos autuados. (Grifei)

E, ao fim da resolução de fls. 13.013 e ss, o colegiado recorrido determinou um conjunto de ações à DRF, dentre as quais: (i) **“Refaça, se for o caso, o cálculo dos preços praticados, considerando o estoque inicial do período”** (Grifei); e (ii) **“Refaça, se for o caso, o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência na importação”** (Grifei).

Em resposta, no relatório de diligência, a autoridade fiscal admitiu que ***“em algumas não houve a inclusão do Saldo Inicial na composição do Preço Praticado. Desta maneira foi feito o cômputo do Preço Praticado incluindo o valor dos Saldos Iniciais”*** (Grifei). E finalizou afirmando que *“Tendo em vista a conclusão da diligência com o cômputo dos Ajustes do Preço de Transferência de acordo com a solicitação da DRJ, encerramos a presente diligência”*.

Como se vê, reapreciando o feito, a autoridade fiscal entendeu cabível a retificação do lançamento.

O órgão julgador de primeira instância confirmou o novo cálculo – antes afirmada pela autoridade fiscal encarregada da diligência – do crédito tributário lançado. Com isso, decretou afastado do lançamento a parcela da exigência reduzida após a revisão do lançamento.

Pois bem.

De plano, nota-se o zelo da autoridade julgadora de primeira instância, ao expressamente se manifestar sobre a matéria acima em comento. Certamente, o fez tanto porque se tratou de período abarcado no lançamento original, como porque tomou em conta a competente reação de defesa na peça impugnatória.

Não obstante, é preciso atentar que, em sede de diligência, a Fazenda retificou, para menos, o lançamento. De tal modo, uma vez afastado da fala acusatória, a parcela excluída do lançamento tornou-se matéria fora da lide.

Sob tal quadro, despicienda a análise de questões de direito daquele recorte – sejam de nulidade, prejudiciais ou de mérito. Mas, se esse não foi o entendimento da autoridade prolatora da decisão recorrida, nenhuma mácula ao processo há no fato dela ter reafirmado a exclusão de ofício antes perpetrada.

No entanto, tal questão não deveria figurar como desafiadora de reexame necessário pela segunda instância de julgamento, posto que, repita-se, é matéria fora da lide. Com mais razão ainda, quando se percebe que não foi operada a exoneração de pagamento de tributo.

Isto posto, reafirmo a inadmissibilidade do recurso de ofício.

De outra banda, o recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Logo, dele também conheço.

Ab initio, com vista ao que consta dos autos, sobretudo pelo prisma do que declamei quando da análise da admissibilidade do recurso de ofício, é notório que a diligência determinada pela DRJ oportunizou o aperfeiçoamento do lançamento.

Deve-se notar que não se tratou da mera retificação de erro aritmético, nem mesmo de equívoco na aplicação matemática do juridicamente afirmado (p.e., quando a autoridade fiscal afirma a qualificação da multa de ofício, mas operacionaliza os cálculos da penalidade à razão de 75%).

Sobre as cautelas que o julgador deve ter para que, no afã de realizar justiça material não incida em injustiça processual – forte na questão da imprópria superação da preclusão consumativa –, já tive a oportunidade de assim lecionar (*in* Gestão da Prova no Processo Administrativo Tributário Federal: Verdade Material vs Segurança Jurídica. São Paulo: Dialética, 2022):

Tal afirmação parece ser feita sob o entendimento de que só existe lei material, pois, apregoa a inobservância da lei processual em prol do aperfeiçoamento da substância do direito em discussão. Não se vislumbra, contudo, qualquer ponto do ordenamento jurídico que inspire tal medida. Neste confronto entre legalidade e preclusão, parte da doutrina propõe solução bastante difundida entre os julgadores:

(...)

Ainda que respeitável e conciliadora a proposta (...), com ela não se pode concordar.

São várias as razões para tanto, a começar justamente pela que se funda no comentário final do trecho acima: “o julgamento não pode ser usado para, na prática, se ter a reabertura da ação fiscal”. **Ao sacrificar a regra processual da preclusão para dar pleno emprego à norma material que configura a exigência tributária em discussão, o julgador ignorará a existência de uma relação jurídico-processual para atuar em reforço da relação de direito material, pouco importando em favor de qual parte isso resultará.** (grifei)

E, mais adiante, naquela mesma obra, ilustrando situações de elevada incidência de tal providência no contencioso administrativo, assim discorri:

Os julgadores revisionistas costumam afastar a incidência da preclusão sempre que entendem estar ela obstaculizando a defesa, bem como quando acreditam ser necessário o aperfeiçoamento do lançamento. Não é possível concordar com isso. O direito à plena manifestação da parte, por todos os meios cabíveis, é um corolário do devido processo legal, princípio este que, para se concretizar, precisa atuar garantindo uma regular marcha processual, algo impensável sem obediência às regras preclusivas. Não por acaso, afirma Maria Rita Ferragut (2016, p. 61-62):

As normas de preclusão são indispensáveis ao devido processo legal e, de modo algum, revelam-se incompatíveis com o direito à ampla defesa. Em função do decurso de prazo, o sujeito perde o direito de produzir a prova que lhe era facultada, advindo, dessa perda, consequências jurídicas, tais como o reconhecimento da veracidade do fato alegado pela outra parte. [...]

Assim, preclusão é norma jurídica que estabelece a perda, extinção ou consumação de uma faculdade processual, por se ter alcançado os limites assinalados por lei ao seu exercício. [...]

De sua constatação decorre o presumido reconhecimento, pela parte inerte, da veracidade dos fatos alegados pela outra parte. É a consequência jurídica imposta ao silêncio.

(...)

Os casos que ilustram tais situações apresentam vícios nos atos recorridos que, identificados pelo órgão julgador, revelam que determinado fato não foi percebido pela autoridade fiscal. Ato contínuo, a autoridade julgadora devolveu àquela a possibilidade de refazer a acusação, para contemplar a realidade antes ignorada.

Medidas como essa são corriqueiramente legitimadas pelo julgador revisionista com a justificativa de reabertura de prazo para manifestação da defesa, como se a preclusão para a Fazenda pudesse ser indefinidamente afastada, desde que, a cada oportunidade dada à autoridade fiscal para refazer o ato administrativo, se oportunize ao contribuinte combater as novas razões de acusação.

Ocorre que o ato administrativo impugnado é a peça inaugural do processo. Como tal, pode ser devolvida ao autor, pelo julgador, para que a emende ou a complete. Mas isso se faz somente quando identificada a falta de um dos elementos essenciais do ato ou a ausência de documentos indispensáveis à instauração do processo, com amparo do artigo 321 do CPC. Com vistas à primazia do julgamento do mérito, trata-se de direito subjetivo do autor, a ser exercido no prazo fixado, e não de mera faculdade do julgador. Afinal, deficiências de tal ordem levariam ao indeferimento da inicial sem análise do mérito.

(...)

Assim, o que se tem é uma causa madura de crédito tributário constituído (...), e a partir deste ponto deve ser julgada, pois nada há que impeça a compreensão da acusação formulada. (...)

Ao haver a regular conclusão do procedimento fiscal, como no caso acima, opera-se a preclusão consumativa para a fiscalização, somente possível de ser afastada, para qualquer manifestação sua posterior ao feito, se baseada em fatos pré-existentes e a respeito dos quais seja crível supor ela ter sido impossibilitada de conhecer.

Nessas condições, há autorização no ordenamento jurídico para que a autoridade fiscal realize, apenas por iniciativa própria – por conseguinte, jamais por determinação do julgador – a revisão da formulação da exigência fiscal, ainda que para agravá-la, desde que o direito potestativo da Fazenda de realizar o lançamento não tenha sido alcançado pela preclusão – seja pelo transcurso do prazo decadencial, seja pela interposição de recurso pelo contribuinte.

Trata-se de permissivo contido nos artigos 145, inciso III, e 149, incisos VIII e IX, e parágrafo único do CTN, bem como na súmula 473 do STF, e que concretizam a autotutela da Administração Pública, portanto poder-dever a ser exercido pelo

Estado em sua função administrativa típica, e não no curso da atividade jurisdicional atípica.

Não obstante, os revisionistas, por fazerem prevalecer a posição orgânica do julgador sobre a ontológica, estendem a autotutela administrativa para o exercício da função jurisdicional. Ignorando a existência de uma jurisdição administrativa constitucional, aglutinam Estado-parte e Estado-juiz e incumbem o julgador da revisão de ofício. Fazem-no com amparo da parcela da doutrina que, em respeitável construção, põe pouca nitidez na fronteira entre as fases procedimental e processual, como Leonardo Loubet e Charles McNaughton (2005, p. 278):

(...)

A possibilidade de revisão do lançamento pelo Estado-parte referida acima, frise-se, encontra cabimento em situações de fatos efetivamente não conhecidos, o que não parece ter corrido nos casos em comento. (...)

Fatos conhecidos, porém desprezados, esquecidos ou ignorados – ainda que por algoritmo eletrônico, com o emprego do qual a Fazenda tenha se contentado para realizar o seu mister – não equivalem a fatos desconhecidos. Tampouco são fatos novos, ocorridos somente após o fim da auditoria. São, sim, fatos pré-existentes e conhecidos, mas que, no curso do procedimento fiscal, foram relegados. Isso desloca o erro do Fisco da esfera do erro de fato para a do erro de direito.

O erro consistente na identificação incorreta dos fatos relevantes ao caso e que, justamente por isso, devem se transformar em fatos jurídicos do processo tende a prejudicar o direito alegado pela parte, se outros suportes fáticos que lhe sustente não houver. **Trata-se, por conseguinte, de erro de direito, cuja correção demanda a alteração na qualificação jurídica dos fatos, algo que não pode ser revisto, sob pena de se criar um privilégio odioso à Fazenda, consistente na possibilidade de lapidar suas razões sem que contra ela se opere a preclusão consumativa, em total violação ao princípio da confiança, consectário dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica.**

Nos casos em questão, a conduta do julgador revisionista, ávido pela verdade material, oportunizou à Fazenda o aperfeiçoamento de malfadadas exigências fiscais, ao menos na forma em que postas à lide. Sem embargos, nesses casos, figurou como mais alinhada às diretrizes constitucionais aplicáveis ao processo administrativo tributário o julgamento como controle de legalidade estrito. (grifei)

Na espécie, o colegiado de primeira instância detectou que *“as informações constantes dos autos”* eram insuficientes para *“verificar se as quantidades consideradas pela fiscalização estão corretas”*. Chegou a tal conclusão ante fundada suspeita que o cálculo das quantidades vendidas desprezava o estoque inicial. Assim, determinou que, *“se fosse o caso”*, o cálculo dos valores em questão fosse refeito.

Como se vê, embora, na forma em que descrita, a motivação para a determinação da diligência aparentasse ser a carência de lastro probatório da acusação – “*as informações constantes dos autos, salvo engano, não nos permite verificar (...)*” –, o cerne da questão foi, efetivamente, a fundada suspeita, da autoridade julgadora de piso, quanto à ocorrência de erro no critério jurídico na determinação da base de cálculo – “Refaça, se for o caso, o cálculo (...)”.

Ainda que a inépcia da peça inicial fosse, efetivamente, a deficiência probatória do direito alegado pela Fazenda, tal situação não desafia a manifestação do juízo da causa para que a acusação emende o feito.

Melhor sorte não colhe o erro de direito na metodologia de quantificação do tributo lançado, como no caso em tela.

Contudo, a retificação do erro de direito contido no lançamento não afrontou matéria de ordem pública, característica que, no instituto da preclusão, só alcança a espécie temporal (CC, artigos 194 (pós revogação) e 210).

Trata-se, pois, de ato anulável, e não de ato nulo.

De tal modo, o lançamento aperfeiçoado pelo recálculo da matéria tributável contém um vício sanável, que, para ser anulado, depende da manifestação da parte atingida – no caso, o sujeito passivo – no primeiro momento processual em que isso seja possível, sob pena de convalidação do vício.

Isso porque a mácula ao contraditório, promovida pela autoridade julgadora em situações como essa, não atinge a imparcialidade do julgamento – até por isso, o vício não é da decisão recorrida – o que ocasionaria um desequilíbrio extremo e insanável na lide.

Aqui, o desequilíbrio é momentâneo e visa a expressão, em boa e devida forma, de manifestação inepta da parte autora (Fazenda / Fiscalização). Por isso, quando a parte adversa deixa passar em branco a oportunidade de, em caráter imediato, insurgir-se contra a violação percebida, culmina por consentir com o aperfeiçoamento do ataque que lhe é direcionado.

No caso presente, resta claro que a recorrente deixou de pugnar a anulação da parte retificada do lançamento em razão de a retificação ter operado em seu favor. Fruto da diligência, a exigência fiscal foi reduzida de R\$ 150.660.914,17 para R\$ 76.458.976, 96, de modo que nenhum sentido haveria em o contribuinte pugnar pela anulação de uma revisão de ofício que suprimiu quase metade do valor lançado.

Não obstante, superado o vício sanável convalidado pelo estratégico silêncio da recorrente, subsiste uma questão: o sistema processual brasileiro não consente com a *reformatio in pejus* (CPC, artigo 141). E, ainda que o valor global tenha sido reduzido, é importante notar a sua composição, para o que é esclarecedor o quadro constante das fls. 13.395, abaixo reproduzido:

	Autuação	Diligência
--	----------	------------

Método PIC	95.291,17	95.291,17
Método PRL20	150.088,14	151.163,86
Método PRL60	157.732.389,61	85.318.784,26
Método PRL20/60 (PRL ponderado)	3.989.111,05	2.199.703,47
= Ajuste total apurado na importação	161.966.879,97	87.764.942,76
(-) Ajuste na DIPJ (importação)	(11.305.965,80)	(11.305.965,80)
= Ajuste adicional tributável	150.660.914,17	76.458.976,96

Como se vê, o valor da parcela do lançamento fruto da metodologia PRL20 foi alterado de R\$ 150.088,14 para R\$ 151.163,86, fruto da revisão determinada pela autoridade julgadora. E isso não seria possível, por consistir em *reformatio in pejus* de uma parcela da exigência fiscal, ainda que, por seu todo, ela tenha sido reduzida. De tal modo, a diferença a maior, no importe de R\$ 1.075,72, deve ser afastada.

A inconformidade da recorrente prossegue quanto ao emprego da metodologia de cálculo preconizada na IN SRF nº 243/02, que estaria errada ao incluir “*as parcelas de frete e seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação*” (CIF + tributos sobre importação) e em estabelecer “*um critério de proporcionalidade e excluir a variável valor agregado no País, na apuração do preço parâmetro do PRL 60*”.

A defesa aduz, também, que “*o entendimento da Súmula nº 115 do CARF, que aborda o tema da legalidade da IN 243/02 de forma genérica, não deve ser aplicado ao presente caso, face à existência de prova concreta da majoração efetiva da tributação no caso específico da Recorrente*”.

E, ainda sobre a aplicação da sobredita súmula, a recorrente afirma ser incabível porque “*no presente caso essa questão é matéria de fato, e não apenas de direito*”. Mas, considera que, mesmo que não se afaste a aplicação da súmula nº 115, a “*controvérsia sobre a aplicação do preço CIF versus preço FOB, pois a aludida Súmula não aborda esse tema específico*”.

Pois bem. No âmbito desse Tribunal, a controvérsia sobre a pretensa incompatibilidade entre os, então vigentes, artigos 18 da Lei nº 9.430/96 e 12 da IN SRF nº 243/02, foi pacificada com a prolação do verbete sumular nº 115, que assim dispõe:

A sistemática de cálculo do “Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)” prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

Como se vê, a súmula afirma ampla harmonia entre a lei e o ato infra legal ora hostilizado, sem qualquer ressalva quanto à potencial incompatibilidade no campo dos fatos, ou

restrição da compatibilidade a questões de direito. Antes, explicitamente diz que o cálculo do PRL60 posta na instrução normativa implementa a *mens legis* do inciso II do artigo 18 da lei.

Não há, assim, qualquer *distinguishing* a ser feito no caso em análise, para que a súmula em comento deixe de ser aplicada.

Nem poderia ser diferente. O cotejo entre os dispositivos em questão não induz afirmar qualquer irregularidade na instrução normativa.

Assim dizia o artigo 18 da Lei nº 9.430/96:

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

(...)

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

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

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

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

(...) (grifei)

Já o teor do artigo 12 da IN SRF nº 243/02 era:

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

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;
- IV - **de margem de lucro de:**
 - a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

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

[...].

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, não há antinomia entre as normas cotejadas, tendo-se em conta que:

- Ambos os diplomas normativos orientam no mesmo sentido quanto às diminuições sobre a média aritmética dos preços de venda (Lei nº 9.430/96, artigo 18, inciso II, alíneas “a” a “d” vs. IN SRF nº 243/02, artigo 12, incisos I a IV); e
- A instrução normativa estabelece metodologia de cálculo do preço parâmetro (IN SRF nº 243/02, artigo 12, § 11) que não é vedada ou colidente com a lei.

Nesse contexto, insta observar que a determinação normativa para que seja levado ao cálculo o valor agregado torna falaciosa a afirmação defensiva sobre o debate CIF x FOB extravasar os limites da IN SRF nº 243/02 – que expressamente alude à exclusão dos “valores agregados”.

A indedutibilidade dos valores correspondentes a frete (e, também, seguro e imposto de importação) na apuração do preço praticado constava como disposição expressa nas diversas redações que, ao longo de sua vigência, teve o § 6º, do artigo 18, da Lei nº 9.430/96. Tal norma era refletida no § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/02.

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.

Ora, diante da súmula nº 115, é preciso tomar como premissa de julgamento a validade dos termos da referida instrução normativa.

Sob tal prisma, a metodologia de preço parâmetro da instrução normativa gera um valor, em tese, maior que o calculado pelo sujeito passivo a partir de sua interpretação isolada da lei, isso não é razão o bastante para afastar os efeitos de uma norma infra legal regularmente inserida no ordenamento jurídico, mormente se ela é afirmada válida por súmula do Tribunal que julga o caso.

Não por acaso, em julgamento realizado em 02/10/2023, o STJ assim decidiu o REsp nº 1.787.614/SP:

TRIBUTÁRIO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. CSLL. ART. 18 DA LEI N. 9.430/1996. MÉTODO PRL. INTERPRETAÇÃO. IN SRF N. 243/2002. LEGALIDADE.

I - Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver assegurado o direito à apuração dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, afastando-se aqueles constantes na Instrução Normativa SRF n. 243/2002.

II - Inicialmente, afasto a alegada violação ao art. 535, II, do CPC/1973, tendo em vista que os embargos de declaração opostos contra o acórdão de origem, ao apontar supostas omissões, serviram como mera demonstração de inconformismo da recorrente, na tentativa de ver reapreciados os argumentos já expostos e analisados, com o intuito de obter efeito infringente. Desse modo, inexistente a violação ao mencionado dispositivo em razão da rejeição dos embargos de declaração.

III - O objetivo principal da metodologia dos preços de transferência é assegurar ao Estado que os fatos geradores de obrigações tributárias não escapem do seu poder tributante por força da alocação de lucros promovida por contribuintes dotados de projeções empresariais internacionais. Trata-se de um instrumento de combate à erosão das bases tributáveis decorrente da transferência de valores para outras jurisdições, sobre a qual a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE vem se dedicando por meio do Plano de Ação sobre BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Em termos práticos, a sistemática está baseada na comparação entre uma operação em condições normais de mercado e a operação entre partes vinculadas, determinando-se o

valor envolvido na operação a partir do que usualmente acontece em situações desprovidas de vinculação (preço parâmetro). É dizer, os Estados adotam tal sistemática para que se descubra ou se confirme o real preço do bem importado, evitando assim a indevida exportação de lucros.

IV - No Brasil, a metodologia dos preços de transferência foi instituída pela Lei n. 9.430/1996, norma que compreende o conceito de partes relacionadas e elenca os métodos estabelecidos, dentre eles o PRL, objeto de discussão no presente caso. Sob a redação da Lei n. 9.430/1996 vigente à época da propositura do mandado de segurança, o PRL foi um método de margens predeterminadas mediante a imposição de um coeficiente presumido de lucro, com o qual o contribuinte concordava ao optar pela aplicação em suas operações com partes relacionadas.

V - A interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, referendada pelo Tribunal de origem, não viola o art. 18 da Lei n. 9.430/1996, tampouco os demais dispositivos legais indicados. Trata-se de interpretação lógica, com base na ratio legis, ou seja, na finalidade da norma instituída. A função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática.

VI - **A Instrução Normativa SRF n. 243/2002 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, em observância ao art. 100, I, do CTN, sem que houvesse indevida majoração do tributo. A forma de cálculo prevista em lei e pormenorizada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 atende à finalidade consagrada pela sistemática do preço de transferência, sendo a interpretação defendida pela recorrente verdadeira causa de desrespeito aos arts. 43 e 97 do CTN, ao pretender a redução de sua carga tributária mediante a dedução indevida de valores.**

VII - O advento da Lei n. 12.715/2012 com o intuito de incluir as previsões da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 ao texto da Lei n. 9.430/1996 não deveria ser encarado como reconhecimento pelo Fisco de que a norma infralegal extrapolou a previsão legal. Não obstante o correto posicionamento da Receita Federal do Brasil, tal como exposto no presente voto, é no mínimo adequada a alteração da norma para estancar as inúmeras batalhas na seara administrativa e judicial, como medida de redução de danos fiscais e de custos com o contencioso tributário.

VIII - Recurso especial improvido. (Grifei)

No p.p., também consta controvérsia sobre tratados internacionais contra bitributação deverem ou não se sobrepôr às normas pátrias acerca de preços de transferência.

Sobre o tema, não assiste razão à recorrente.

Os tratados convivem harmonicamente com as normas de preços de transferência, via art. 9º (CMOCDE). A única questão que pode ser colocada em relação a tratados, que não é o caso, são as hipóteses de pessoas vinculada prevista no artigo 23 que não se enquadram na redação do tratado. O desvio das margens, predeterminadas em lei e que definem o padrão *arm's length*, já é razão suficiente para aplicação das regras específicas da matéria, cumprindo com o requisito do tratado.

Os acordos e tratados internacionais não definem, nem limitam, as metodologias de controle dos preços de transferência.

No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência se encontravam, à época dos fatos, delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, quando da ocorrência dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas por normas nacionais, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas., sem qualquer colisão com os suscitados acordos internacionais.

Sobre o tema, revela-se lúcido o entendimento esposado pela solução de consulta Cosit nº 06/01, assim ementada:

Aplicam- se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio *arm's length*.

Sobre o relatório conjunto RFB/OCDE, trata-se de mera peça de estudo econômico, sem força normativa. De outro lado, as disposições contidas na Lei nº 14.596/2023 têm aplicação posterior aos fatos em questão (*“Art. 45. O contribuinte poderá optar pela aplicação do disposto nos arts. 1º a 44 desta Lei a partir de 1º de janeiro de 2023.”*).

Por fim, a questão dos juros sobre a multa é objeto da súmula nº 108 deste Tribunal, com assentamento de entendimento há muito pacificado pela possibilidade de tal encargo. Veja-se:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por:

- NÃO ADMITIR o recurso de ofício; e

- DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reduzir em R\$ 1.075,72 o crédito tributário mantido pela decisão recorrida, passando, por conseguinte, a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao valor de R\$ 76.457.901,24 (= R\$ 76.458.976,96 - R\$ 1.075,72).

É como voto.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Lucas Issa Halah**

Esta declaração de voto destina-se a consignar as razões pelas quais divergi do voto do Relator em dois pontos.

1.1 DEBATE CIF X FOB

O voto vencedor entende ser falaciosa a assertiva da de que o debate sobre qual o correto *incoterm* a ser considerado na composição no preço praticado sujeito a controle extravasaria os limites da IN SRF nº 243/02, cuja legalidade é hoje premissa vinculante ao CARF por força da Súmula CARF nº 115.

O entendimento emana da constatação de que a IN nº 243/02 faz alusão expressa à exclusão dos “valores agregados” sem mencionar fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação, ao mesmo tempo em que o cômputo dos valores correspondentes a frete seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado constava como disposição expressa nas diversas redações assumidas pelo § 6º, do artigo 18, da Lei nº 9.430/96 ao longo da sua vigência.

Dirijo dessa posição, seja por entender que a instrução normativa — ao deixar de fazer menção aos custos com seguro, frete e imposto de impostos — não deve ser entendida como exauriente dos elementos excluídos do preço praticado ainda que sua legalidade esteja fora de controvérsia diante da Súmula CARF nº 115, seja ainda por entender que o § 6º, do artigo 18, da Lei nº 9.430/96 na realidade apenas esclarece a admissão da exclusão de tais rubricas na definição do preço praticado sujeito a controle quando a importação se dá na modalidade FOB, justamente pois nesta modalidade assume-se que tais custos (notadamente o frete) serão pagos a parte independente.

Daí minha divergência não só da tese, quanto do cabimento de *distinguishing* para reconhecer que o debate CIF x FOB escapa do escopo da súmula nº 115.

Também faço nota sobre a tese de que a inclusão de tais elementos no preço praticado decorreria de sua inclusão também no preço parâmetro. A meu sentir, o raciocínio econômico pelo qual tais rubricas estariam inseridas no preço de revenda e por isso impactariam o preço praticado não extravasa o campo de mera elucubração sobre a formação dos preços de revenda (influenciada por fatores como elasticidade de oferta e demanda) e sobre os debates legislativos que levaram à definição das margens de 20% e 60%, já que o repasse de encargos assumidos pelo contribuinte depende de fatores de mercado vários, e já que seus impactos podem muito bem ter sido considerados no momento da definição das margens de 20% e 60%, definidas já para expurgar uma indevida majoração do preço parâmetro.

A este respeito, o voto proferido pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira no Acórdão nº 1402-002.814 é rico e preciso sobre o tema. O Conselheiro critica a defesa do preço CIF para fins de controle, pois os impostos, seguro e frete incluídos nesse *incoterm* são pagos a terceiros não relacionados, razão pela qual não estariam sujeitos a controle.

“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.)

(...)

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.”

Reforçando a inadequação da adição de valores, transacionados com partes não vinculadas, o professor Luís Eduardo Schoueri leciona:

“7.16.2.4 Com efeito, pode-se entender que o caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 indicaria uma delimitação do âmbito de abrangência do controle dos preços de transferência nas importações, limitando-o apenas às operações efetuadas com pessoas ligadas.

7.16.2.5 Seguindo a interpretação inversa, é possível defender que as transações que são realizadas entre partes independentes e, portanto, pautam-se exclusivamente por condições de livre mercado, não ficariam sujeitas à sistemática de controle dos preços de transferência. Se o frete e o seguro foram contratados de forma independente, de pessoa sem qualquer grau de vinculação à pessoa jurídica brasileira, os respectivos preços teriam sido fixados segundo as condições de mercado (arm's length).

7.16.2.6 O objetivo do controle dos preços de transferência, conforme já comentado acima, é monitorar as transações entre empresas vinculadas, justamente porque nelas o lucro pode eventualmente ser distorcido. Já nas transações independentes, dentre elas as contratações de frete e seguro com partes independentes, não haveria porque se falar em verificação da adequação dos preços praticados, já que eles já seriam arm's length e, portanto, adequados.

7.16.2.6.1 Se isso for verdadeiro para frete e seguro, com muito mais razão será possível estender tal conclusão para os tributos, pagos à própria autoridade brasileira.”

Entendo ser desnecessário dizer mais, consistindo estas as razões pelas quais dou nesta parcela provimento ao pleito do contribuinte para que o preço praticado sujeito a controle seja aquele FOB.

1.2 TRATADOS, O PRL E O PADRÃO ARM'S LENGHT

O Recorrente sustenta a impossibilidade de se manter a autuação fiscal com base em ajustes de preços de transferência apurados pelo método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60% (PRL 60), no que tange às operações de importação realizadas com partes vinculadas sediadas em países com os quais o Brasil celebrou Tratados para Evitar a Dupla Tributação ("Tratados"), como a França, Argentina e Chile.

O cerne da controvérsia neste tópico reside em determinar se a metodologia de ajuste prevista na legislação doméstica, especificamente o PRL 60 conforme disciplinado pela Lei 9.430/96 e pela IN 243/02, pode ser aplicada a despeito das disposições contidas no Artigo 9º dos referidos Tratados.

Assiste razão à Recorrente.

Conforme disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN), os tratados e as convenções internacionais prevalecem sobre a legislação tributária interna, revogando-a ou modificando-a, e devem ser observados pela legislação que lhes sobrevenha.

Esse dispositivo consagra a primazia dos Tratados, atos de soberania pelos quais os Estados signatários voluntariamente limitam sua competência para tributar.

O Artigo 9º da convenção modelo da OCDE, padrão adotado para os Tratados em questão, elege o princípio *arm's length* como referencial em seu artigo 9º.

ARTIGO 9

Empresas Associadas Quando:

- a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou
- b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em um e outro caso, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem unidas por condições aceitas ou impostas que **difiram das que seriam acordadas por empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram em virtude de tais condições, poderão ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.**

O texto convencional é claro ao permitir ajustes na base de cálculo de uma empresa apenas quando, em suas relações comerciais ou financeiras com uma empresa associada, "estiverem unidas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam acordadas por empresas independentes".

Dessa forma, a competência para o Estado brasileiro realizar ajustes de preços de transferência em operações com partes vinculadas situadas em países signatários de Tratados não

é incondicionada, tendo sido autolimitada, razão pela qual exige-se a demonstração de que a operação controlada não observou o padrão de mercado, ou seja, o princípio *arm's length*.

A legislação brasileira, ao instituir métodos de controle de preços de transferência, como o PRL 60, criou presunções ou proxies para verificar a adequação dos preços praticados. Por muito tempo, a despeito de críticas da Doutrina, a aplicação desses métodos foi considerada pela Administração Tributária como suficiente para satisfazer a condição imposta pelo Artigo 9º dos Tratados, partindo-se da premissa de que tais métodos garantiriam praticabilidade e seriam compatíveis com o princípio *arm's length*.

Contudo, essa premissa foi oficialmente superada pelo próprio Estado brasileiro.

Conforme bem apontado pelo Recorrente, a Receita Federal do Brasil (RFB), em "Relatório Conjunto" elaborado com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2019¹, e o Poder Executivo, na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.152/22 (posteriormente convertida na Lei nº 14.596/23), reconheceram expressamente as fragilidades do sistema anterior e sua incompatibilidade com o padrão internacional.

O "Relatório Conjunto RFB/OCDE" é taxativo ao afirmar que "a realidade econômica em vários casos indica que as margens fixas usadas não levam a resultados alinhados com o *arm's length*". A Exposição de Motivos da MP 1.152/22 corrobora essa conclusão, ao justificar a alteração legislativa pela constatação de que o sistema anterior continha "diversas particularidades que o afastam do padrão *arm's length*" e que a mudança permitiria ao Brasil "cumpra de forma efetiva os compromissos assumidos no âmbito internacional, especialmente nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação".

Não se trata, aqui, de aplicar retroativamente a nova legislação de preços de transferência (Lei nº 14.596/23) nem tampouco de negar vigência à lei nº 9.430/96 ou à IN nº 243, mas de reconhecer um fato superveniente que possui força probatória determinante para a solução da lide: o reconhecimento, pela própria autoridade fiscal brasileira, de que a metodologia do PRL 60 não é adequada para aferir o cumprimento do princípio e, por isso, de que a aplicação deste método não é suficiente para demonstrar o desvio do padrão *arm's length* que permitiria ao Estado Brasileiro avocar competência para realizar o controle de preços da operação nos termos do art. 9º dos tratados.

Se o método eleito pela Fiscalização para fundamentar o ajuste – o PRL 60 – é, por confissão do próprio Estado, desalinhado do padrão *arm's length* e se apenas o desrespeito a este padrão serve de fundamento para atrair o salvo conduto para trazer à tributação no Brasil esses resultados alegadamente transferidos para o outro Estado-membro, sua simples aplicação mecânica não cumpre a exigência fundamental do Artigo 9º dos Tratados. A presunção de que o PRL 60 seria um método válido para provar a divergência de condições de mercado ruiu.

¹ <https://web-archiver.oecd.org/2019-12-18/541133-transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.pdf>

Assim, para as operações em análise, realizadas com empresas vinculadas na França, Argentina e Chile, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado, por outros métodos (como o PIC), que os termos e condições praticados pela Recorrente diferiam daqueles que prevaleceriam entre partes independentes. Não o fez. Limitou-se a aplicar um método que, hoje, é publicamente reconhecido como inadequado para tal fim, ao passo que o Recorrente produziu estudos contratados de terceiros independentes para demonstrar que os preços praticados atendiam a padrões de mercado.

Em face da prevalência dos Tratados (art. 98, CTN) e do reconhecimento oficial de que o método PRL 60 não reflete as condições de mercado exigidas pelo Artigo 9º, conclui-se que falece à autoridade fiscal a competência para efetuar os ajustes sobre as operações da Recorrente com partes vinculadas em jurisdições signatárias, uma vez que a condição para a possibilidade de ajuste – a prova da violação do princípio arm's length – não foi satisfeita.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, para cancelar a exigência fiscal decorrente de ajustes de preços de transferência sobre as operações de importação realizadas pela Recorrente com partes vinculadas sediadas em países signatários de Tratado para Evitar a Dupla Tributação.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah