



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

Processo nº	16561.720136/2014-28
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-002.280 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	22 de fevereiro de 2018
Matéria	Ajustes Preços de Transferência
Recorrente	LG ELETRONICS DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionar 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.

PREÇO PARÂMETRO. 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 parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DA COMPATIBILIDADE ENTRE A LEI N° 9.430/96 E OS PRINCÍPIOS DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE. O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE incorporou o princípio do *arm's length price* sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. As operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96.

APLICAÇÃO DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO. LEGALIDADE.

Improcede a alegação de não aplicação da taxa SELIC como índice de atualização. Aplicação baseada em normas legais. Legalidade. Súmula CARF nº 04.

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

EXCLUSÃO DE JUROS. APLICAÇÃO DO ART. 24, DA LEI Nº 11.457/2007. IMPOSSIBILIDADE.

A inobservância da norma que estabelece prazo de 360 dias para julgamento constitui-se em prazo impróprio, ao qual não se estabeleceu sanção contra o descumprimento. Não se excluir aplicação de juros pelo descumprimento de tal prazo. Inexistência de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Apenas no que tange aos juros sobre a multa, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Iniciemos com reprodução do relatório da decisão de Piso
Relatório

Trata-se de lançamentos que exigem do interessado as seguintes exações:

- a) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 31.056.292,56, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora (fls. 1653/1659);
- b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 11.180.265,32, acrescida da multa de ofício e dos juros de mora (fls. 1660/1665).

A infração apurada foi assim descrita no auto de infração de IRPJ:

001- ADIÇÕES- PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS. CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA
Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)
31/12/2010 124.225.170,24 75,00

Os fatos e circunstâncias que fundamentam o lançamento estão descritos no Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 432/452, o qual, em resumo, traz o seguinte.

A fiscalização ali esclarece que a LG Eletronics do Brasil LTDA, doravante LG Eletronics, fez opção pelo Lucro Real com apuração anual do IRPJ e da CSLL. E segundo a DIPJ/2011, a fiscalizada não efetuou nenhum ajuste ao lucro líquido decorrente da aplicação de métodos de Preços de Transferência, tendo em vista a ausência dessa informação tanto na linha 09, da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real, quanto na linha 09 da Ficha 17 – Cálculo da CSLL.

De todo o modo, na DIPJ/2011, a fiscalizada declarou na Ficha 29A – Operações com Exterior – Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida, o valor de R\$ 1.471.299.755,85, a título de Importação de Bens de Pessoas Vinculadas (linha 15); R\$ 23.345.677,36, a título de Importações de Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida (linha 16); e R\$ 195.864.707,74 como Demais Importações de Bens (linha 17).

O TVF transcreve a relação de itens importados declarados na Ficha 32 - Operações com o Exterior – Importações (Saídas de Divisas) da DIPJ/2011, na qual vemos que, para nenhum item, foi apurado ajuste de preços de transferência. A fiscalização, então, descreve a seqüência de intimações à fiscalizada, seus conteúdos e respostas, em que se destacam os diversos pedidos (concedidos) de prorrogação de prazo.

Em regra, essas intimações tiveram por objetivo a obtenção de dados em mídia eletrônica e esclarecimentos acerca dos procedimentos de verificação dos preços de transferências usados pela fiscalizada para cada um dos métodos de que se valeu: Preços Independentes Comparados – PIC (387 produtos) e Preço de Revenda Menos o Lucro – PRL 20 e PRL 60 (2.706 produtos). Nesse contexto,

vemos às páginas 3 a 9 do TVF (fls. 434/440) o detalhamento do trabalho de depuração dos dados fornecidos pela fiscalizada, notadamente no que toca às inconsistências encontradas na auditoria dos métodos de apuração de preços de transferência.

Transcrevo, abaixo, parte do TVF, na qual vemos os fundamentos finais de trabalho de auditoria e a descrição dos demonstrativos que evidenciam a matéria apurada:

(...)

As memórias de cálculo do Método PRL se encontram nas respostas apresentadas ao Termo de Início de Ação Fiscal e ao Termo de Intimação Fiscal nº 03. Cada memória de cálculo é composta por nove planilhas distintas, e dentre elas destacamos: “Composição do Consumo”, “Vendas”, “PRL 60%”, “PRL 20%” e “Ajustes”.

Utilizamos as informações de vendas e revendas fornecidas pela empresa FISCALIZADA, extraídas da planilha “Vendas”, considerando somente as transações com empresas não vinculadas e sob os seguintes CFOPs: 1.201, 1.202, 1.410, 1.411, 2.201, 2.202, 2.203, 2.204, 2.410, 2.411, 3.201, 5.101, 5.102, 5.118, 5.119, 5.401, 5.403, 6.101, 6.102, 6.109, 6.110, 6.118, 6.119, 6.401, 6.403 e 7.101.

Os valores do estoque inicial e as importações foram obtidos da planilha “Composição do Consumo” das memórias de cálculo. Na citada planilha, o estoque inicial de cada produto está discriminado por número de Declaração de Importação (DI) e Nota Fiscal de Entrada, sendo informado as quantidades e valores FOB e CIF.

Consideramos como o estoque inicial da planilha “Composição do Consumo” somente as DIs cuja Nota Fiscal de Entrada possua data de emissão no ano-calendário 2009 ou período anterior. As demais operações da planilha são importações do período sob a Ação Fiscal.

Para o cotejo das importações da planilha “Composição do Consumo” com o SISCOMEX desconsideramos todas as DIs de pessoas jurídicas não vinculadas, conforme relatado anteriormente neste Termo.

Realizamos as seguintes verificações nas planilhas “Vendas” e “Composição do Consumo” das memórias de cálculo PRL:

1. Cotejamos as importações de pessoas vinculadas da planilha “Composição do Consumo” com os registros do SISCOMEX e as importações estão consistentes.

2. Confrontamos por amostragem as Notas Fiscais de Vendas e Revendas discriminadas nas planilhas “Vendas” com os documentos do sistema Nota Fiscal Eletrônica (NFe). As Notas Fiscais de venda servem de base para apuração do preço parâmetro pelo método Preço de Revenda menos Lucro (PRL). Nenhuma irregularidade foi encontrada.

3. Verificamos que o Preço líquido de vendas nas memórias de cálculo foi obtido subtraindo-se do valor total das vendas/revendas do produto o valor total dos descontos concedidos, do ICMS, do PIS, e da COFINS.

As vendas consideradas da planilha “Vendas” das memórias de cálculo PRL estão relacionadas no ANEXO 01 – PLANILHA VENDAS – MEMÓRIAS PRL LG, que

integra o presente Termo. As importações de vinculadas e o estoque inicial da planilha “Composição do Consumo” estão no ANEXO 02 – PLANILHA COMPOSIÇÃO DO CONSUMO – MEMÓRIAS PRL LG, componente deste Termo.

A título exemplificativo, escolhemos aleatoriamente dois produtos que ilustrarão o cálculo de Preço Praticado, Preço Parâmetro e Ajuste, relativamente ao Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL):

- . PRHR030>ENCXLEU – Derivações Frigoríficas para Ar Condicionado - Multi V Sync – método PRL com margem de 20%;
- . AFP72921004 – TELAS P/ MAQUINAS AUTOMATICAS P/ PROCESSAMENTO – método PRL com margem de 60%;

A. Apuração do Preço Praticado PRL

(...)

Como a FISCALIZADA (sic), decidimos utilizar a planilha “Composição do Consumo”, extraídas das memórias de cálculo, para o cálculo do Preço Praticado, mas seguindo o disposto na IN SRF 243/2002:

- . Integrados ao preço da operação de importação (denominado de Valor Presente FOB) os valores de transporte e seguro e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação (valor CIF acrescido do Imposto de Importação) (artigo 4º, § 4º);
- . Ponderamos em função das quantidades negociadas, ou seja, dividimos o valor total de aquisição pela quantidade adquirida (artigo 12, § 2º);
- . Mantivemos a inclusão dos valores e quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração (artigo 12, § 3º).

A base de dados para o cômputo dos Preços Praticados é a mesma utilizada pela FISCALIZADA. O estoque inicial e os valores de frete, seguro e II foram extraídos das memórias de cálculo apresentadas. Conferimos no SISCOMEX, por amostragem, os valores relativos ao frete, seguro e II e estão compatíveis.

O ANEXO 02 – PLANILHA COMPOSIÇÃO DO CONSUMO – MEMÓRIAS PRL LG deste Termo traz o detalhamento dos valores extraídos das planilhas “Composição do Consumo” das Memórias de Cálculo apresentadas, para a composição dos Preços Praticados, calculados pela Fiscalização.

O cálculo dos preços praticados da Fiscalização se encontra no ANEXO 03 – CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS – Fonte Fiscalização deste Termo.

Como exemplo, consolidamos no quadro abaixo a apuração do Preço Praticado Médio dos produtos anteriormente escolhidos. Primeiramente reproduzimos os cálculos efetuados pela FISCALIZADA e, depois, o cálculo da Fiscalização seguindo a IN SRF 243, de 11/11/2002.

Apuração Preço Praticado: LG Electronics do Brasil							
Código Produto	Valor Presente FOB (R\$)	Frete	Seguro	Imposto Importação	Valor Presente FOB (R\$)	Qtde	Preço Praticado Unitário
PRHR030>ENCXLEU	30.704,96	6.573,46	5,36	5.208,36	30.704,96	20,00	1.535,25
AFP72921004	133.103,41	17.619,20	220,06	0,00	133.103,41	650,00	204,77
Apuração Preço Praticado: Fiscalização							
Código Produto	Valor Presente FOB (R\$)	Frete	Seguro	Imposto Importação	Valor CIF+II (R\$)	Qtde	Preço Praticado Unitário
PRHR030>ENCXLEU	30.704,96	6.573,46	5,36	5.208,36	42.492,15	552,00	2.124,61
AFP72921004	133.103,41	17.619,20	220,06	0,00	150.942,67	650,00	232,22

Obtido o preço praticado dos bens, adquiridos no exterior de pessoas vinculadas, ele será comparado ao preço parâmetro apurado com base nas revendas desses bens efetuadas no mesmo período.

B. Apuração do Preço Parâmetro - PRL com margem de 20%

Para a apuração do método PRL com margem de 20%, utilizamos as informações de revendas e o cálculo de preço parâmetro da planilha “Vendas” das memórias de cálculo dos produtos selecionados.

A FISCALIZADA apurou os preços parâmetros seguindo a metodologia da Instrução Normativa SRF nº 243/2009, a saber:

. A margem de lucro de 20% foi aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos (art. 12, § 8º);

. A margem de lucro de 20% (calculada) foi subtraída do valor total das revendas, já excluídos os descontos incondicionais (art. 12, § 8º);

. Do resultado, mencionado acima, foram subtraídos os valores totais dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas: ICMS, PIS e COFINS (art. 12, inc. II);

. O preço médio ponderado parâmetro (PRL 20%) foi obtido dividindo-se o valor do resultado acima pela quantidade total de revenda.

As revendas consideradas, extraídas da planilha “Revendas” das memórias de cálculo, com a indicação do código do produto e número de nota fiscal, estão relacionadas no ANEXO 01 – PLANILHA VENDAS – MEMÓRIAS PRL LG deste Termo.

O cálculo do preço parâmetro do PRL com margem de 20% com base nas planilhas “Vendas” e “PRL 20%” das memórias de cálculo está no ANEXO 04 – PREÇO PARÂMETRO PRL 20% – Fonte Fiscalização que compõe o presente Termo.

Como exemplo, reproduzimos na tabela abaixo a apuração do Preço Parâmetro Médio com base na planilha “Vendas”, seguindo a IN SRF 243, de 11/11/2002, do produto PRHR030>ENCXLEU – Derivações Frigoríficas para Ar Condicionado - Multi V Sync.

Código Produto	Qtde. Revendida (a)	Valor Bruto das Vendas (b)	Descontos Incondicionais (c)	Base de Cálculo (d)=(b-c)
PRHR030>ENCXLEU	20,00	64.457,42	0,00	64.457,42
Margem de 20% (e)=(d*20%)	Tributos deduzidos (f)	Ajuste Financeiro (g)	Preço Parâmetro Total (h)=(e-f-g)	Preço Parâmetro (i)=(h/a)
12.891,48	17.564,65	585,08	33.416,20	1.670,81

C. Apuração dos Preços Parâmetros PRL com margem de 60%

Com a análise das memórias de cálculo verificamos que a FISCALIZADA importou produtos de pessoas consideradas vinculadas que foram utilizados como insumos no processo produtivo, e, para a apuração de Preços de Transferência, aplicou o método PRL com margem de 60%.

Para a verificação do método PRL com margem de 60%, utilizamos as informações das vendas de produtos industrializados e do cálculo de preço parâmetro fornecidas pela FISCALIZADA, extraídas das planilhas “Vendas”, “Composição do Consumo” e “PRL 60%” que integram as memórias de cálculo.

Notamos que a sistemática de cálculo utilizada pela FISCALIZADA na avaliação dos produtos submetidos ao método PRL com margem de 60% não condiz com o disposto no artigo 12 da Instrução Normativa SRF 243, de 2002 (...)

Utilizamos como exemplo o produto AFP72921004 – TELAS P/ MAQUINAS AUTOMATICAS P/ PROCESSAMENTO para a reprodução do cálculo do Preço Parâmetro da FISCALIZADA. Tal cálculo foi extraído das memórias de cálculo do arquivo “01275_AFP72921004.xls”, especificamente da planilha denominada “PRL 60%”. A metodologia utilizada pela FISCALIZADA no exemplo é a mesma aplicada para todos os produtos sob o Método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) com margem de 60%.

Código Produto Acabado	Preço Médio Aquisição FOB (a)	Relação Produção (b)	Qtde (Vendas Produto Final) (c)	Valor Bruto das Vendas (d)	Deduções (e)	Valor Presente (f)=(d-e)
RS80-K>BPG61P1	204,77	1,00	1.011,00	2.015.657,94	369.057,44	1.646.600,50
RS80-U>BPG2P1	204,77	1,00	652,00	1.675.657,54	313.018,41	1.362.639,13
RS90-K>BES2P1	204,77	1,00	1.505,00	3.133.890,82	587.866,14	2.546.024,68
RS90-P>BES4P1	204,77	1,00	436,00	1.310.479,33	248.288,79	1.062.190,54
RS90-P>BNS8P1	204,77	1,00	1.197,00	4.057.283,36	783.856,47	3.273.426,89
RS90-U>BES3P1	204,77	1,00	1.353,00	3.557.611,91	675.545,60	2.882.066,31
RS90-U>BES7P1	204,77	1,00	988,00	2.680.844,61	513.990,08	2.166.854,53
Custo Total (g)	Quantidade MP(Matéria Prima) (h)	PMA_Total_MP FOB (i)=(a x h)	Valor_Agregado (j)=(g-i)	Base de Cálculo (k)=(f-j)	Margem (60%) (l)=(k x 60%)	Preço Parâmetro Total (m)=(f-l)
1.455.279,77	1.011,00	207.026,99	1.248.252,78	398.347,72	239.008,63	1.407.591,87
1.087.974,29	652,00	133.512,96	954.461,33	408.177,80	244.906,68	1.117.732,45
2.335.715,82	1.505,00	308.185,58	2.027.530,24	518.494,45	311.096,67	2.234.928,01
857.838,38	436,00	89.281,67	768.556,71	293.633,83	176.180,30	886.010,24
2.442.941,35	1.197,00	245.115,05	2.197.826,30	1.075.600,59	645.360,35	2.628.066,54
2.290.399,65	1.353,00	277.059,86	2.013.339,79	868.726,52	521.235,91	2.360.830,40
1.607.484,98	988,00	202.317,18	1.405.167,80	761.686,73	457.012,04	1.709.842,49
	7.142,00					12.345.002,00
						1.728,51
						Preço Parâmetro Unitário (m/h)

Da análise das Memórias de Cálculo apresentadas, formamos entendimento sobre a nomenclatura utilizada:

PMA_Total_MP_FOB: o custo total de uma determinada matéria prima utilizada em um produto final, ou seja, o produto da Quantidade MP (Matéria Prima) e do Preço Médio de Aquisição FOB (ou Preço Médio Praticado Unitário – a FISCALIZADA UTILIZOU o valor FOB);

Valor Agregado: a diferença entre o custo total (Custo Total) do produto final e o custo total de uma matéria prima (PMA_Total_MP_FOB);

Base de Cálculo: o valor líquido de vendas (Valor Presente) subtraído do Valor Agregado.

As demais nomenclaturas serão comentadas mais à frente neste Termo, durante a explanação do cálculo de Preço Parâmetro da Fiscalização.

Concluímos que a apuração dos Preços Parâmetros, efetuada pela FISCALIZADA, não seguiu o determinado na IN SRF 243/2002:

1. Utilizou valores FOB para o Preço Médio de Aquisição (Preço Praticado) e o Preço Médio de Aquisição do Total de Matérias Primas (PMA_Total_MP_FOB). De acordo com a IN SRF 243/2002, deveriam ter sido utilizados valores CIF acrescido do Imposto de Importação (art. 4º, § 4º da IN SRF 243/2002);

2. A base de cálculo deveria ser o resultado da aplicação do percentual de participação da matéria prima importada sobre o preço líquido de venda (Valor Presente) (art. 12, §11, inciso III da IN SRF 243/2002). No caso em tela, a FISCALIZADA subtraiu do preço líquido de vendas a parte do custo que não corresponde à matéria prima (Valor Agregado).

Procedemos na Tabela a seguir a apuração do Preço Parâmetro Médio do AFP72921004 – TELAS P/MAQUINAS AUTOMATICAS P/ PROCESSAMENTO, ponderado pela quantidade de matéria prima consumida, segundo as determinações da IN SRF 243/2002 e utilizando as informações colhidas nas memórias de cálculo apresentadas.

Código Produto Acabado	Preço Médio Praticado CIF+II (a)	Relação Produção (b)	Qtde Vendas PA (c)	Valor Bruto das Vendas (d)	Deduções (e)	Valor Presente (f)=(d - e)
R580-K>BP61P1	232,22	1,00	1.011,00	2.015.657,94	369.057,44	1.646.600,50
R580-U>BP62P1	232,22	1,00	652,00	1.675.657,54	313.018,41	1.362.639,13
R590-K>BE52P1	232,22	1,00	1.505,00	3.133.890,82	587.866,14	2.546.024,68
R590-P>BE54P1	232,22	1,00	436,00	1.310.479,33	248.288,79	1.062.190,54
R590-P>BNS8P1	232,22	1,00	1.197,00	4.057.283,36	783.856,47	3.273.426,89
R590-U>BE53P1	232,22	1,00	1.353,00	3.557.611,91	675.545,60	2.882.066,31
R590-U>BE57P1	232,22	1,00	988,00	2.680.844,61	513.990,08	2.166.854,53
Custo Total (g)	Quantidade MP (h)	PMA_Total_MP CIF+II (j)=(a x h)	Participação (j)=(i / g)	Base de Cálculo (k)=(f x j)	Margem 60% (L)=(k x 60%)	Preço Parâmetro Total (m)=(k - l)
1.455.279,77	1.011,00	234.773,91	0,1613	265.638,84	159.383,31	106.255,54
1.087.974,29	652,00	151.407,11	0,1392	189.630,63	113.778,38	75.852,25
2.335.715,82	1.505,00	349.490,34	0,1496	380.958,60	228.575,16	152.383,44
857.838,38	436,00	101.247,70	0,1180	125.366,68	75.220,01	50.146,67
2.442.941,35	1.197,00	277.966,74	0,1138	372.462,40	223.477,44	148.984,96
2.290.399,65	1.353,00	314.192,98	0,1372	395.356,76	237.214,06	158.142,71
1.607.484,98	988,00	229.432,86	0,1427	309.270,47	185.562,28	123.708,19
	7.142,00					815.473,76
Preço Parâmetro Unitário(n)=(m/h)						114,18

As memórias de cálculo contendo toda a apuração dos Preços Parâmetros de acordo com a IN SRF 243/2002 está no ANEXO 05 – PREÇO PARÂMETRO PRL 60% – Fonte Fiscalização deste Termo.

(...)

No exemplo em tela, o Preço Parâmetro Médio Unitário aqui apurado foi R\$ 114,18, enquanto que a FISCALIZADA estimou o seu Preço Parâmetro em R\$ 1.728,51. Consideramos elevado o valor do cálculo da FISCALIZADA se levarmos em consideração o Preço Praticado Médio apurado de R\$ 232,22.

E. Ajustes a serem efetuados relativos ao Preço de Revenda menos Lucro (PRL)
(...)

Reproduzimos a seguir a apuração dos ajustes de Preço de Transferência dos produtos que utilizamos como exemplo nas seções anteriores:

- PRHR030>ENCXLEU – Derivações Frigoríficas para Ar Condicionado - Multi V Sync
- AFP72921004 – TELAS P/ MAQUINAS AUTOMATICAS P/ PROCESSAMENTO

Código	Método	Qtde Ajustada	Preço Praticado CIF-HI	Preço Parâmetro (Un)	Mg Divergência 5%	Ajuste Unitário	Ajuste Total
PRHR030>ENCXLEU	PRL20	20,00	2.124,61	1.670,81	83,54	453,80	9.075,95
AFP72921004	PRL60	650,00	232,22	114,18	5,71	118,04	76.725,65

(...)

Tendo em consideração que a base para a aplicação do método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) está correta, as planilhas “Composição do Consumo” e “Vendas” das memórias de cálculo, refizemos os cálculos do Preço Parâmetro e Ajuste, seguindo a disposição da IN SRF nº 243/2002, para todos os produtos importados cujo método escolhido pela FISCALIZADA seja o PRL.

Os Ajustes de Preços de Transferência relativos ao método PRL estão discriminados no ANEXO 06 – PRL AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – Fonte Fiscalização, que integra este Termo.

Com a apuração dos ajustes do método PRL, chegamos ao valor total tributável de **R\$ 124.225.170,24**. Consolidamos no quadro abaixo os ajustes referentes ao Método de Preço de Revenda menos Lucro.

Descrição	Valor
Ajustes PRL 20% (IN 243/2002)	R\$ 1.990.895,73
Ajustes PRL 60% (IN 243/2002)	R\$ 122.234.274,51
= Valor Total Ajuste Preço de Revenda menos Lucro (PRL)	R\$ 124.225.170,24

Conforme o determinado no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, verificado que o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, e, respeitada a margem de divergência de 5%, o valor resultante do excesso de custo, decorrente da diferença

entre os preços comparados, é considerado não dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(...)

Impugnação

O interessado tomou ciência dos lançamentos em 30/09/2014 (fls. 2298), e, inconformado com a autuação, impugnou-a por meio da peça de fls. 2320/2349, a qual, resumidamente, traz as seguintes alegações:

a) que a impugnação é tempestiva e, portanto, deve ser integralmente apreciada pela DRJ;

Da ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002

b) que a IN SRF nº 243, de 2002, fundamento principal da autuação, é ilegal, uma vez que contém disposições não previstas na Lei nº 9.430, de 1996, que provocam aumento substancial e indevido no valor dos ajustes tributáveis e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

c) que a metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243, de 2002, é redundante, resultando em ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSLL mesmo quando aplicados os valores de preço parâmetro apurados segundo sua própria metodologia;

d) que a IN SRF nº 243, de 2002, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei nº 9.430, de 1996, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência;

e) que a impossibilidade de instrução normativa inovar com relação ao disposto na lei já foi objeto de farta jurisprudência do CARF, inclusive em matéria de preços de transferência idêntica à tratada nos presentes autos, em que se reconheceu a ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002;

f) que a falta de fundamento legal da IN SRF nº 243, de 2002, é tão flagrante que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu, na Exposição de Motivos da MP 478, de 2009, a necessidade de "*instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa*". A edição da MP 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, apenas reforça essa argumentação;

De o preço praticado ser o preço FOB

g) que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser eventualmente manipulados por partes relacionadas, sendo que o "preço praticado" a ser utilizado para comparação com o "preço parâmetro" deve ser o preço FOB, e não o CIF, utilizado pela fiscalização;

Da oportunidade de uso de métodos alternativos para cálculo do preço de transferência

h) que, em observância ao princípio da verdade material, devem ser admitidos todos os elementos trazidos pela requerente para demonstrar a regularidade de suas transações comerciais, inclusive documentação que suporte a aplicação subsidiária dos métodos PIC e CPL para os itens autuados com base no PRL;

i) que, especificamente no que diz respeito à aplicação subsidiária do método PIC, dispõe de cálculos e documentação apta a comprovar, de forma alternativa, a inexistência de ajustes para diversas das operações questionadas no auto de infração; assim, se (*ad argumentandum*) a IN SRF nº 243, de 2002, for considerada uma norma válida, devem ser afastados os ajustes em relação a tais produtos com base no método PIC;

j) que também na hipótese de a IN SRF nº 243, de 2002, ser considerada uma norma válida (o que se admite apenas para argumentar), protesta pela eventual possibilidade alternativa de realizar os ajustes com base no método PVL (sem prejuízo da utilização do método PIC), para determinação dos ajustes de preços de transferência no período de vigência da MP nº 478, de 2009;

Da multa confiscatória

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

Da inconstitucionalidade dos juros calculados pela taxa Selic

l) que, mesmo que se considerasse válida a exigência fiscal em debate, deveria ao menos ser cancelada a juros à taxa Selic (sobre o principal e sobre a multa), visto que inconstitucional.

Ao final, a impugnante pleiteia o cancelamento da exigência fiscal e protesta ainda pela juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

É o relatório.

Analizando os termos do auto de infração juntamente com a impugnação apresentada, a Delegacia de Julgamento proferiu a seguinte decisão.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. PREÇO PRATICADO. FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração do preço praticado devem ser incluídos os valores correspondentes a frete e seguro cujos ônus tenham sido do importador.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou constitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão o recorrente apresentou recurso voluntário no qual discorre os seguintes argumentos:

III.1 PRL 60 – A Ilegalidade da IN 243/02**(a) A competência da autoridade administrativa para analisar a ilegalidade da IN 243/02**

Entende ser ilegal a regulamentação apresentada pela IN RFB nº 243/2002, no tange à fórmula de cálculo dos ajustes de preços de transferência. E que a autoridade administrativa é competente para analisar a ilegalidade desta IN.

(b) Fórmulas da Lei versus fórmulas da IN 243/02

Alega que a fórmula apresentada na instrução normativa diverge da fórmula que foi determinada pela Lei nº 9.430/96.

(c) As consequências da metodologia da IN 243/02: Desconexão com a lógica das regras de preços de transferência, agravamento do tributação e ilegalidade

Por fim, entende que a metodologia da IN 243/2002 trouxe distorções e ajustes em montantes superiores aos que deveriam ser apurados seguindo o método descrito em Lei.

(d) A MP 478/09, Lei 12.715/12 e o reconhecimento expresso da ilegalidade da IN 243/02

Por fim, alega que a edição da MP 478/09, convertida na Lei nº 12.715/2012 trouxe o reconhecimento expresso da ilegalidade da regulamentação pela IN 243/2002 da fórmula de cálculo dos ajustes de preços de transferência.

(e) O equívoco na argumentação das Autoridades Fiscais

Por fim, neste item apresentam seus argumentos no sentido de demonstrar que a argumentação levada a efeito pelas autoridades fiscais padece de equívocos.

III.2 Ad argumentandum: PRL 20 e PRL 60 – "Preço CIF+II" versus "Preço FOB"

Neste ponto as alegações visam a demonstrar que os valores de fretes, seguros e imposto de importação não poderiam ser utilizados, juntamente com o valor da mercadoria, para cálculo dos ajustes dos preços de transferência.

III.3 Ad argumentandum: a prevalência do método mais benéfico ao contribuinte – Aplicação subsidiária dos Métodos PIC e CPL**(a) A comprovação do PIC e CPL no caso dos autos**

Protesta neste ponto, em não sendo aceitos os pontos precedentes, que sejam apurados os ajustes por meio do método PIC, posto que seria mais benéfico à empresa. Apresenta alegações acerca deste método já estar comprovado nos autos do processo. Entende que essa comprovação pode ser realizada após o encerramento da fiscalização.

III.4 Ad argumentandum: A aplicação do método PVL**III.5 A possibilidade de comprovação do método mais benéfico após a fiscalização**

Suscita nestes itens que existiria método mais favorável à empresa que não foi apurado pela fiscalização e que seria possível a apresentação e aplicação deste método mesmo após o encerramento da ação fiscal.

III.6 *Ad argumentandum: a aplicação do Tratado Brasil-Coreia*

Protesta pela ilegalidade da aplicação das normas de ajustes, por ofenderem os termos do artigo 9º do tratado Brasil-Coreia. Apresenta os argumentos que demonstrariam a ofensa a esta norma.

III.7 *A impossibilidade de aplicação dos juros sobre a multa de ofício*

Neste ponto entende que não é possível a aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício.

(d) A impossibilidade de incidência de juros quando da inobservância do artigo 24 da Lei nº 11.457/07

Entende que os juros não poderiam incidir sobre os créditos tributários objeto de litígio em razão da desobediência ao prazo de 360 dias para proferir decisões em processo administrativo federal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais por isso dele tomo conhecimento.

Iniciando a análise do recurso, iremos adotar a sequência apresentada pelo recorrente em seu Recurso.

Ilegalidade da IN 243/2002

A apontada ilegalidade da normatização da Lei n.º 9.430/96, pela IN RFB nº 243/2002 refere-se à alegação da possível inclusão de regras de cálculo do PRL-60 que não foram previamente estabelecidas pela lei, desbordando de seu poder regulamentar. Esta matéria já vem a muito sendo tratada no âmbito deste CARF, havendo, como era de se esperar, correntes defendendo e contestando a ilegalidade apontada.

Neste particular somos de posição favorável à legalidade da referida instrução e nos socorremos do acórdão nº 9101-002.934 proferido pela 1a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do qual apresentamos os excertos abaixo:

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à legalidade ou não das disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que se refere, mais especificamente, ao denominado método PRL 60.

Na realidade, o cálculo proposto pela IN SRF nº 243/2002, veio corrigir uma imprecisão metodológica no cálculo anteriormente previsto na Instrução Normativa que a antecedeu (IN SRF nº 32/2001, que teve curta vigência), que, porém, não a invalidava do ponto de vista legal.

Veja-se, para comprovação do afirmado, a tabela abaixo:

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)			100
Desc. incond. concedidos (2)			-5
Imp. e contr. s/ vendas (2)			-30
Com. e corretagens (2)			0
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)			65
Valor dos insumos (4)	-60	-30	-90
(Pr. liq. revenda - ins. nac.) [(3) - (4)] = (5)	35		
Margem de lucro [60% x (5)] = (6)	-21		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	44		

Nesse primeiro cálculo, o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o insumo nacional, é deduzido do valor de custo do insumo nacional (R\$ 30,00), resultando em R\$ 35,00, sobre o qual se calcula a margem de lucro de 60%, encontrando-se R\$ 21,00. Após isso, o preço parâmetro do insumo estrangeiro é apurado pela dedução dessa margem de lucro, de R\$ 21,00, do preço líquido de revenda de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional, resultando em R\$ 44,00.

Ou seja, incluiu-se, indevidamente, o preço líquido de revenda do insumo nacional, tanto para efeito de se calcular a margem de lucro de 60% (esta, tomando-se como base o preço líquido de revenda de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional com a dedução do valor de custo do insumo nacional, de R\$ 30,00), quanto, posteriormente, para se calcular o preço parâmetro do insumo estrangeiro (este, tomando-se como base aquele mesmo preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional com a dedução da margem de lucro, de R\$ 21,00).

Veja-se, agora, esta outra tabela, também construída a partir dos mesmos dados:
DF CARF MF Fl. 2974

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)	66,6666667	33,3333333	100
Desc. incond. concedidos (2)	-3,33333333	-1,66666667	-5
Imp. e contr. s/ vendas (2)	-20	-10	-30
Com. e corretagens (2)	0	0	0
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)	43,3333333	21,6666667	65
Valor dos insumos (4)	-60	-30	-90
Percentuais dos insumos (5)%	66,6666667	33,3333333	100
Margem de lucro [60% x (3)] = (6)	-26		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	17,3333333		

Com a proporcionalização devidamente procedida pela IN SRF nº 243, de 2002, tem-se que, tanto a margem de lucro de 60%, quanto o preço parâmetro que se referem, ambos, ao insumo estrangeiro, estão calculados sobre o valor de R\$ 43,33, que é o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional, devidamente escoimado do preço líquido de revenda do insumo nacional, de R\$ 21,67, em tamanho destacado na tabela.

Outro não foi o objetivo da Lei, ao dispor que a margem de lucro de 60% é “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção” (grifei).

Ora, o “valor agregado no País” corresponde, iniludivelmente, em última análise, à participação do insumo nacional na formação do preço de revenda. Afinal de contas, o que interessa, na realidade, é o valor efetivo do bem importado, obtido por meio do expurgo de todos os acréscimos a ele imputados no País.

Veja-se que a metodologia do *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL), universalmente utilizada, indica que se deve ter como base o preço de revenda do bem importado, para se calcular o preço parâmetro, pois é a margem de lucro (de operações entre partes não relacionadas) que é tida como parâmetro para servir de comparação, mas se houver outros custos ou riscos (que corresponde ao valor agregado), isto deve ser considerado devidamente e segregado. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-se num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado, conforme estipula a metodologia da IN 243/2002 que, porém, usa margens fixas ao invés de usar margens de lucro comparadas, como é caso do Manual da OCDE. Esta metodologia é corroborada no Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU que, inclusive, traz especificamente a metodologia brasileira, com as margens fixas para o PRL.³ De lembrar que, embora o Brasil não seja membro da OCDE, é membro da ONU. Veja-se que, se os outros custos não forem devidamente isolados no cálculo do preço parâmetro, pode-se chegar a números absurdos (e esta segregação é feita por meio da proporcionalização do custo).

Ora, como vimos acima, valor agregado é aquilo que, mensurado economicamente, é adicionado a um bem existente (custo adicionado). O método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter como base o preço de revenda do bem

importado pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação.

Se o bem importado teve valor agregado no país transformando-o num outro produto, tal valor deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto, para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, o que é feito pela proporcionalização de sua participação no custo do bem, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Pelo exposto até aqui, todos os argumentos da recorrente para inquinar de ilegalidade a IN SRF 243/2002 não se sustentaram sob uma análise interpretativa. Mas há mais argumentos.

Pela lógica dos Preços de Transferência, o Método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter por base o preço de revenda do bem importado, o qual sofreu agregação de valor no país, para então, sobre este preço de revenda expurgado do valor agregado no país, aplicar-se a margem de preço de revenda legal de 60% para se encontrar o preço parâmetro do custo do bem importado.

Corrigindo a distorção inicialmente implementada com a edição da IN 32/2001, a metodologia veiculada no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 não mais determinou a incidência da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, o que viabiliza a apuração do preço-parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL 60 e a finalidade do controle dos preços de transferência.

Ou seja, o método de *Preço de Revenda menos Lucro* deve ter como base o preço de revenda do bem importado, pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-o num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Insta observar, ainda, que as interpretações sistemática, lógica e finalística, aqui empregadas, prevalecem sobre eventuais interpretações gramatical e histórica que se pretenda empreender, com o fito de inquinar de ilegal a IN SRF nº 243/2002.

Por fim, cumpre mencionar que o Tribunal Regional Federal da Terceira Região possui o mesmo entendimento, desde 2011, conforme Apelação Cível nº 002859462.2005.4.03.6100/SP, de 2 de outubro de 2014, que menciona diversos outros precedentes no mesmo sentido:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEIS 9.430/1996 E 9.959/2000. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO

PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. LEGALIDADE. AGRAVO RETIDO. FALTA DE REITERAÇÃO.

1. Não se conhece do agravo retido, não reiterado na forma do artigo 523, CPC.

2. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1).

4. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001.

5. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

6. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000.

7. Contrariamente ao postulado na inicial, o que se verificou foi a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

8. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros PRL60, é a média aritmética dos preços de revenda de

bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, correTAGENS e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.

9. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

10. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.

11. Precedentes.

Ainda, em recentíssima decisão, aquele mesmo Tribunal Regional Federal da Terceira Região expendeu o seguinte entendimento (Agravo Legal em Apelação Cível nº 002983651.2008.4.03.6100/ SP, de 18 de março de 2016, publicado em 31 de março de 2016):

1. O Preço de Transferência, em suma, é o valor definido para registrar as operações de venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre partes vinculadas, cujo controle é obtido mediante a comparação com preços praticados pelo mercado, por partes individuadas, em negócios semelhantes. Esse processo, do qual o Brasil adotou as regras, deriva das disposições da Convenção-Modelo Fiscal da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pretende, dentre outros aspectos, consolidar a tributação igualitária das operações entre as empresas vinculadas, impedindo a manipulação de transações a fim de diminuir os encargos fiscais e, por consequência, preservando as operações similares praticadas pelas empresas independentes e a concorrência, inibindo a perda de receitas pelo Fisco. Encontra-se abrigado na Lei nº 9.430/1996 e denomina-se Arm's length principle (Princípio da Neutralidade ou do Preço sem Interferência ou, ainda, Princípio dos Preços Independentes Comparados). No caso de empresas vinculadas, objetiva coibir tanto a dupla tributação como a

ocorrência de evasão fiscal, determinando-se uma margem de lucro sobre o valor do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.

2. A sistemática prevista pela Lei nº 9.430/96, posteriormente modificada pela Lei nº 9.959/2000, e as INs/SRF nºs. 32/2001 e 243/2002, busca, em última análise, corrigir distorção em relação à margem de lucro, a qual, segundo o ordenamento jurídico modificado, resultaria da aplicação do percentual de 60% sobre os preços de venda do bem produzido. Com a modificação introduzida, passou-se a considerar, para a apuração do preço parâmetro, a participação dos bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção, tanto no preço de venda do produto, quanto no custo total do bem acabado, já com valor agregado no país, o qual, juntamente com a margem de lucro de 60%, são eliminados na apuração do preço parâmetro, segundo a metodologia prevista no art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, da mencionada IN/SRF nº 243/2002, a qual regulamentou a Lei nº 9.430/1996, com a redação veiculada pela Lei nº 9.959/2000.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL passou, na vigência da Lei nº 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nasalíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção" (artigo 18, II, "d", 1). A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações internacionais assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei nº 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF nº 32/2001.

4. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz no sentido de atingir a finalidade legal nos casos de importação para revenda interna, não, porém, no caso de importação de insumos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

5. Assim, nesse aspecto, a IN nº 243/2002 não violou o artigo 18, II, "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país. O conceito legal de valor agregado, que conduz ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do bem. O art. 18, II, da supracitada legislação prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros PRL 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada

sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. O preço de transferência assim apurado é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado, praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes.

6. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei nº 9.430/1996 alterada pela Lei nº 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF nº 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.

Do exposto e constando-se que, ao final, a IN RFB nº 243/202 não ultrapassou os limites de regulamentação impostos pela norma legal, há de se considerar improcedente o recurso apresentado.

Impossibilidade de utilização do preço CIF em vez do preços FOB. Impossibilidade de inclusão dos custos de Frete, Seguro e Imposto de Importação.

Em relação a este ponto apresento posicionamento apresentado pelo ilustre Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão no acórdão nº 9101-002317, da 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também quanto à questão da inclusão, ou não, no preço praticado, não tem razão a recorrente.

O art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é bem claro a esse respeito (grifei):

*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:
[...].*

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

Se entende a recorrente que essa inclusão acarreta diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência, deve, então, diligenciar, perante os seus representantes no Congresso Nacional, a fim de que seja alterada a redação daquele dispositivo legal, e não, simplesmente, pretender descumpri-lo sob esse argumento.

Deve ser lembrado, porém, nessa eventualidade, o contido no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Por outro lado, “onde a lei não distingui, não compete ao intérprete distinguir”, não sendo, pois, adequada a tentativa de se ler naquele dispositivo legal algo que ali não está expressamente disposto, como, por exemplo, que aquela integração ao custo somente se daria se o ônus do importador fosse decorrente de pagamento a pessoa jurídica vinculada ou de aquisição internacional (importação).

Dessa forma, tem-se que, até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro 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.

É certo que, a partir de 1º de janeiro de 2013, permitiu o legislador a exclusão do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, em determinadas condições, e dos tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço aduaneiro, mas, na época, essas exclusões não estavam autorizadas.

Ademais, a interpretação dada pela Instrução Normativa que regulava os arts. 18, 21, 23 e 24 da Lei 9.430 (Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do método PRL, ao tempo do lançamento (IN SRF 243/2002), é perfeitamente legal e se coaduna com aquelas normas, também no que diz respeito ao tratamento do frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Ainda que se possa admitir outra interpretação possível, não se pode inquinar de ilegalidade as Instruções Normativas neste aspecto, pela simples razão de que ilegais não são, embora pudesse ter outro entendimento igualmente legal. Nestes casos há que se preservar a integridade normativa das normas complementares, com supedâneo no art. 100, inciso I, do CTN, e também em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado não cabe ao CARF discutir a constitucionalidade das leis, a teor da Súmula CARF n. 2. Nas discussões em plenário foi lembrado que votei pela exclusão do frete e seguro em situações

semelhantes, quando atuava na 1^a TO da 1^a Câmara da 1^a Seção do CARF. De fato, foram quatro decisões, salvo engano, tomadas na mesma sessão, nos quais fui o único conselheiro que votou neste sentido (a decisão foi por maioria de cinco votos a um), o que denota a grande controvérsia que envolve a matéria. Assim, deixo claro que, após maior aprofundamento no tema e maiores discussões, mudei meu pensamento a respeito da questão, e passo adotar a posição ora expressa neste voto, pelas razões de direito acima expostas.

Prevalência do Método mais benéfico ao contribuinte. Aplicação do método PIC+CPL. Aplicação do Método PVL. Possibilidade de aplicação após o encerramento da fiscalização.

Em relação a estes dois itens o contribuinte protesta pela existência de método de apuração de ajustes mais benéfico e que a alteração do método poderia ser realizada em benefício do contribuinte, mesmo após o encerramento do procedimento de fiscalização. Para isso apresenta os métodos que entende serem mais benéficos para a empresa em relação aos cálculos dos ajustes de preços de transferência.

Alega o contribuinte que solicitou a aplicação do método PIC em sede de recurso, no entanto a autoridade fiscal e a DRJ não aceitaram a solicitação sob a argumentação de que a apresentação de novo método mais favorável somente poderia ter sido realizada durante o procedimento fiscalizatório e não durante a fase recursal.

Da análise das normas que tratam da apuração e realização de ajustes de preços de transferência, verificamos que o art. 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, estabelece a possibilidade de utilização de mais de um método para a realização de cálculo dos ajustes.

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

[...]

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

Ora o permissivo legal restringe-se ao direito de o contribuinte realizar a apuração por mais de um método a fim de, ao final, verificar o método que lhe é mais favorável, aplicá-lo para fins de realização dos ajustes.

Tal possibilidade não obriga a fiscalização a realizar os cálculos dos ajustes por todos os métodos a fim de verificar o mais favorável ao contribuinte. Mais ainda, no presente caso, sequer o método PIC, que o contribuinte agora entende lhe ser mais favorável foi apresentado à fiscalização para fins de comparação. Ou seja, após o encerramento da ação

fiscal e já na fase recursal o recorrente apresenta um método que entende ser o mais favorável querendo, assim, que seja refeito todo o procedimento fiscalizatório.

Neste ponto, entendo correta a decisão de primeira instância que negou a pretensão recursal. A possibilidade de cálculo por qualquer dos métodos é plenamente facultada ao contribuinte e este poderia, durante o período de fiscalização ter realizado os cálculos e apresentado-os à fiscalização como possibilidade de utilização. Se não o fez deixou de colocar sua pretensão em análise e, assim, encerrada a ação fiscal não pode pleitear a inovação do método como possibilidade de defesa.

Apresentamos abaixo acórdãos deste CARF que negam a possibilidade de apuração dos ajustes por todos os métodos para aplicação do método mais favorável ao contribuinte.

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 um método adotado pelo sujeito passivo pelo descumprimento de parâmetros legais ou normativos, teria o dever de buscar o método que lhe fosse mais favorável. (**Acórdão nº 1402-002.502, de 16 de maio de 2017**).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização. (**Acórdão nº 1201-001.651, de 12 de abril de 2017**).

MÉTODO PIC. DIREITO DE OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. MÉTODO NÃO OBRIGATÓRIO PARA FISCALIZAÇÃO.

A escolha pelo método mais favorável deve ser exercida pelo contribuinte com a entrega da DIPJ e não pela fiscalização nos lançamentos de ofício. Nos casos em que não for indicado o método, nem apresentado os documentos para comprovação do preço parâmetro, a fiscalização poderá determiná-lo com base nos documentos disponíveis, aplicando um dos métodos previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96. (**Acórdão nº 1301-002.185, de 25 de janeiro de 2017**)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não cabe ao fisco assumir o ônus de sempre aplicar o método de apuração de preços de transferência mais favorável ao contribuinte. Não há prevalência de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. O Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte. (**Acórdão nº 9101-002.315, de 03 de maio de 2016**)

Assim, diante do acima apresentado, entendo por negar provimento ao recurso também neste item.

Aplicação do tratado Brasil-Coreia

Neste ponto o recorrente alega com base na norma do art. 9º, do Tratado Brasil-Coreia, que segue o modelo de tratados gerais da OCDE, que a realização dos ajustes à base de cálculo dos tributos somente seria possível quando ficar a comprovada a transferência de resultados ao exterior, sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica. Assim argumenta a inexistência desta comprovação para sustentar a ilegalidade da autuação.

Referida alegação de que haveria a necessidade de comprovação da efetiva transferência de resultados para o exterior objetivando a redução da tributação não pode prosperar. A instituição da norma de apuração e realização de ajustes de preços de transferência visa a não permitir a manipulação de preços de custos de insumos adquiridos no exterior com vistas majoração indevida de custos e transferência de resultados.

Ocorre, no entanto, que esta configuração não implica na necessidade de se provar que houve uma efetiva transferência de lucros ao exterior, até mesmo por consistir em procedimento quase impraticável, tendo em vista a falta de jurisdição do fisco nacional sobre a fiscalização de empresas sediadas no exterior. Por isso, esta transferência deduz-se a partir da apuração dos custos dos materiais adquiridos no exterior a partir dos diversos métodos de aferição disponíveis.

Veja-se que os métodos servem para a realização de comparação baseiam-se nas comparações dos preços de aquisição dos insumos e, quando constatado que os preços praticados são superiores aos apurados por algum dos métodos, aí sim, decorre a dedução de que houve o aumento artificial de custos no Brasil e aplica-se a realização dos ajustes.

Assim agindo não se verifica incompatibilidade entre o art. 9º, do Tratado Geral modelo da OCDE e as normas que tratam dos ajustes de preços de transferência. Para bem robustecer este entendimento, transcrevo abaixo trechos do acórdão nº 1301-002.235, da lavra da Conselheira Milene de Araújo Macedo que bem retrata o assunto.

1. Da Compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e os Princípios da Convenção Modelo da OCDE

Em sua peça recursal, a recorrente inicia sua defesa rechaçando o acórdão recorrido no que diz respeito à compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e os princípios da Convenção modelo da OCDE. A recorrente alega que a determinação para realização de ajustes de preços de transferência em operações efetuadas com empresas sediadas em paraísos fiscais está em desacordo com os princípios que norteiam a Convenção Modelo da OCDE, extrapolando qualquer precisão de ajustes estabelecido no tratado. Entende que em nenhum momento a legislação de preços de transferência, ao dispor sobre os métodos, menciona expressamente a metodologia para calcular os ajustes de preços de transferência quando a importação é feita de paraísos fiscais e que não seria razoável a presunção de que houve favorecimento pelo simples fato do fornecedor estar sediado em paraíso fiscal.

É fato que o caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96, ao tratar dos métodos de apuração dos preços de transferência, não menciona as operações realizadas com pessoas residentes ou domiciliadas em paraísos fiscais, entretanto, o art. 24 do referido diploma legal, dispõe expressamente, que aplicam-se às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em paraísos fiscais, as disposições constantes dos arts. 18 a 22:

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

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*
- 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.*
- 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.*

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

[...]

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

Com relação à alegação de que o § 1º do art. 24 da Lei nº 9.430/96 determina que a legislação tributária do país deve ser considerada na apuração das disposições relativas aos preços, custos e taxas de juros, tal assertiva refere-se, exclusivamente, à parte final do art. 24, ou seja, para definição se o país é ou não paraíso fiscal e não para excluir a aplicação do disposto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

Passo agora e enfrentar a questão acerca da compatibilidade entre o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE define o conceito de empresas associadas e admite a possibilidade de ajustamento dos preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre as empresas associadas, ou vinculadas, conforme define a legislação brasileira, não for observado o *arm's length price*, ou seja, ocorrer o favorecimento de uma ou ambas as partes. Já os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 tratam do controle e da tributação dos preços de transferência pelo Estado Brasileiro, delineando as hipóteses fáticas caracterizadoras, bem assim, os métodos de apuração dos ajustes a serem efetuados. Admitir que a legislação dos preços de transferência somente seria aplicável às empresas vinculadas, excluindo disposição expressa do art. 24 da Lei nº 9.430/96, que determina a realização de ajustes nas operações realizadas com residentes em países com tributação favorecida implicaria em interpretar restritivamente a aplicação do *arm's length principle*. O que o art. 9º do da Convenção Modelo da OCDE fez foi incorporar referido princípio em nível de tratado, sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. Vejam os comentários publicados pela OCDE, ao artigo 9º da Convenção Modelo, no trecho abaixo transcrito:

"Questão é suscitada se procedimentos especiais que alguns países têm adotado para tratar transações entre partes vinculadas são consistentes com a convenção. Por exemplo, pode ser questionado se a inversão do ônus da prova ou presunções de todo tipo que são encontradas em legislações domésticas são consistentes com o princípio arm's length. Certo número de países interpreta o artigo como a jamais obstaculizar o ajuste de lucros de acordo com a legislação nacional que difiram daquelas do artigo e que o mesmo tem a função (apenas) de incorporar o princípio em nível de tratado. Adicionalmente, quase a totalidade dos países membros considera que requisição de informações adicionais e até mesmo a reversão do ônus da prova não constituiriam discriminação a que alude o artigo 24 da convenção (tratamento diferenciado entre nacional e estrangeiro). Entretanto, em alguns casos a aplicação da legislação nacional de alguns países pode resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo. O artigo permite aos Estados contratantes tratar tais situações com ajustes correspondentes ou procedimentos conjunto de acordo."

Desta forma, o fato do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE prever a possibilidade de tributação dos preços de transferência nas operações entre empresas associadas ou vinculadas, em nada altera ou limita o controle dos preços de transferência estabelecidos pelos art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Assim, diversamente do alegado pela recorrente, as operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais, sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96.

Acerca da compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da OCDE, a Solução de Consulta Cosit nº 6/01, assim decidiu:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: 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.

Aplica-se o método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, com margem de lucro de sessenta por cento, ao processo de produção de outro bem, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2000."

A recorrente opõe-se ao cálculo efetuado pela fiscalização afirmando também que diversas importações efetuadas de paraísos fiscais são provenientes de Hong Kong, todavia, não foi observado o fato do Brasil e China possuírem acordos para evitar dupla tributação, conforme previsão expressa no Decreto nº 85/92. Não assiste razão à recorrente, pois, ainda que se admita que referido acordo se estende à Hong Kong, o mesmo seguiu o disposto no parágrafo 1º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e não definiu nem delimitou os métodos de controle dos preços de transferências estabelecidos pela Lei nº 9.430/96. O § 2º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE, que trata de solução para os casos em que a aplicação da legislação nacional resultar em ajustes em desacordo com os princípios do artigo, não foi adotado no acordo para evitar dupla tributação entre Brasil e China, garantindo assim a aplicação da legislação nacional ao tema preços de transferência que permite, expressamente, a tributação nos casos de operações entre empresas nacionais e empresas situadas em paraísos fiscais.

Dessa forma, incabível a alegação de que teria ocorrido ofensa ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional CTN, o qual reza que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna.

Por fim, a respeito da compatibilidade entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil segundo a Convenção Modelo da OCDE, a jurisprudência deste Colegiado tem manifestado pela inexistência de conflito entre os mesmos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS. OMISSÃO. Constatada omissão acerca de ponto sobre o qual o Colegiado deveria ter se manifestado, os embargos são acolhidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. Não há contradição entre as disposições legais para determinação de ajustes de preço de transferência e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil.

(Acórdão 1302001.741, de 19/01/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2006

[...]

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

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. (Acórdão nº 1402002.122, de 01/03/2016)

Por todo o exposto acima e consoante o extensamente demonstrado, não há incompatibilidade entre as normas editadas relativas a ajustes de preços de transferência e a norma do art. 9º do Tratado Brasil-Coreia que segue o modelo da OCDE, razão pela qual a realização dos ajustes de preços de transferência foram realizados regularmente, de acordo com as normas relativas ao assunto, não existindo ilegalidade na aplicação destas ante as normas definidas em tratado.

Por estas razões, entendo por negar provimento ao recurso neste ponto.

Impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

"JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96." (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (negritamos)

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". (grifei)

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição

das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária." (negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *"sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis"* apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

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

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

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...) Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. *A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)*

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 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)*

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Impossibilidade de aplicação de juros quando da inobservância do art 24, da Lei nº 11.457/2007.

Quanto às alegações do recorrente acerca da impossibilidade de aplicação de juros moratórios em face do art. 24, da Lei nº 11.457/2007, que fixou um prazo de 360 dias para que sejam proferidas as decisões administrativas, cabe informar que a aplicação deste dispositivo não tem como resultado a exclusão do crédito tributário, ou dos juros e multa a ele relativos.

Ademais a possibilidade de exclusão de multa ou juros sobre o crédito tributário cujo julgamento ultrapassasse o prazo legal, somente poderia ser adotada mediante edição de Lei Complementar, haja vista a previsão do art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal de 1988, conforme abaixo.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Ademais conforme dispõe as normas do Direito Processual, o prazo estabelecido pelo art. 24, da Lei nº 11.457/2007 consiste, em verdade, em prazo denominado impróprio, porque a lei que o instituiu não estabeleceu nenhum tipo de sanção quando do seu descumprimento.

Sabemos que é dever da administração tributária zelar pelo celeridade da solução de litígios, no entanto, no intuito de se estabelecer esta celeridade e atender ao princípio da eficiência, não pode a administração criar normas punitivas dela própria pela desobediência a um prazo estabelecido. Aí sim estaria agindo *contra legem* ao realizar a exclusão de crédito tributário, dos juros ou multas a ele relativos.

Observe-se, em complemento à falta de sanção quanto ao descumprimento do prazo impróprio estabelecido pela norma do art. 24, da Lei nº 11.457/2007, que mesmo nos casos em que o contribuinte se socorre do Poder Judiciário para fins de fazer valer o cumprimento deste prazo, as decisões operam no sentido de determinar a realização da análise, nunca no sentido de realizar qualquer exclusão de parte dos créditos tributários exigidos.

Pelo exposto, ante a ausência de norma sancionatória decorrente da inobservância do prazo alegado, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator