



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

**Processo n°** 16561.720138/2014-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.680 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de maio de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** KOMATSU DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A intimação prévia prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguintes.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE INDICAÇÃO DO ERRO NO CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO.

Havendo o responsável pela fiscalização indicado o procedimento observado em seus cálculos, a leitura dessa informação pelo contribuinte e a comparação com o procedimento adotado por ele próprio faz com que haja plenas condições de se verificar quais eram as divergências entre um e outro, não havendo nulidade se não foi indicado especificamente o erro cometido pela contribuinte.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

PRODUÇÃO DE PROVA. SUSTENTAÇÃO ORAL.

A produção de provas e a sustentação oral quando do julgamento do recurso nos termos da legislação do PAF e do Regimento Interno do CARF.

INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PROCURADOR. MATÉRIA DISCIPLINADA NO PAF. FALTA DE PREVISÃO.

De acordo com a disciplina instituída no PAF, as intimações devem ser encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, não havendo previsão para o envio de correspondências para o endereço do procurador da empresa.

**MULTA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. EMPATE NA VOTAÇÃO. VOTO DE QUALIDADE.**

As infrações tributárias têm natureza objetiva, sendo aplicáveis as multas previstas em lei, conforme os percentuais nela estabelecidos, não havendo também como definir, no voto do relator, o que ocorrerá no caso de empate na votação do julgamento.

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

Ano-calendário: 2011

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN/SRF Nº 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.**

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

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL20. MARGEM DE LUCRO. EXCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS.**

A margem de lucro no cálculo do PRL 20 aplica-se sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ITEM UTILIZADO COMO INSUMO E COMO REVENDA. PREÇO MÉDIO PONDERADO.**

Em caso de item importado e utilizado tanto como insumo para fabricação de outro produto como bem para revenda, o preço parâmetro é a média ponderada dos preços obtidos pelos métodos PRL 20 e PRL 60, e não o menor valor entre eles.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430/1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.**

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes e, assim, pelo método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, até a vigência da Lei nº 12.715/2012, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. NOVOS CÁLCULOS.**

Novo cálculo quanto aos preços praticado e parâmetro deve vir acompanhado do seu detalhamento, para a checagem quanto à sua correção e para a aferição de algum eventual erro naquele efetuado pelo responsável pela fiscalização.

---

CSLL. LANÇAMENTO. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS.

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que baseado nos mesmos pressupostos fáticos e, ainda, em face das mesmas razões de defesa, aplica-se o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, José Roberto Adelino da Silva e Gustavo Guimarães da Fonseca, que lhe davam parcial provimento, para afastar a aplicação do método PRL-60 previsto na IN 243 e excluir do cálculo os valores de frete, seguros e impostos não recuperáveis.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Gustavo Guimarães da Fonseca, José Carlos de Assis Guimarães e José Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

Por bem descrever a matéria, adoto o relatório contido na Resolução nº 1201-000.210 desta Turma (fls. 3.529 a 3.534), complementando-o a seguir:

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 06-53.021, exarado pela 2ª Turma da DRJ em Curitiba PR.

Conforme descrito em seu termo de verificação fiscal, a autoridade tributária acusa o sujeito passivo em epígrafe de haver adicionado a menor, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social do ano-calendário de 2011, os ajustes referentes a preços de transferência relativos a produtos importados de pessoas vinculadas residentes no exterior.

Transcreve-se a seguir alguns trechos do TVF:

*Nas importações efetivadas em 2011, sujeitas às regras de Preços de Transferência, o contribuinte adotou o método Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), utilizando-se, no entanto, da sistemática prevista na Instrução Normativa SRF nº 32/2001, embora na época da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, já estivesse vigente a metodologia estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002.*

(...)

*De acordo com as informações declaradas na ficha 29 Operações com Exterior Pessoa Vinculada/Interposta/País com Trib. Favorecida, da DIPJ 2012, em 2011, o valor total das importações de bens de pessoas vinculadas foi de R\$ 188.259.904,69, e o valor total das importações de bens de pessoas residentes em países com tributação favorecida foi de R\$ 3.270,69.*

*Inicialmente, analisamos as informações constantes nas planilhas de memórias de cálculo referentes às importações de vinculadas e de países com tributação favorecida, entregues pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal, e as comparamos com as informações contidas no relatório gerado a partir de dados extraídos do sistema SISCOMEX.*

*Constatamos não haver discrepâncias significativas entre as informações prestadas pelo contribuinte e as constantes do relatório.*

*Desta forma, foram utilizadas, no cálculo do preço praticado nas importações, as próprias informações prestadas pelo contribuinte.*

*De um total de pouco mais de 900 itens importados de vinculadas, selecionamos 589 itens para realizar os cálculos de ajustes a título de preço de transferência. Tais itens representam aproximadamente 98% do valor total das importações sujeitas ao controle de preço de transferência.*

(...)

*O ajuste unitário para cada item importado é a diferença entre o preço praticado na importação e o preço parâmetro, no caso em tela, calculado pelo método PRL.*

*O ajuste total é o resultado da multiplicação do ajuste unitário pela quantidade de consumo e essa, por sua vez, é obtida somando-se a quantidade do estoque inicial com a quantidade importada e subtraindo-se a quantidade do estoque final.*

*Ressaltamos que, seguindo o estabelecido no art. 38 da IN nº 243/2002, que trata da margem de divergência, só foram feitos ajustes nos casos em que a diferença encontrada entre o preço praticado e o preço parâmetro foi superior a 5%.*

(...)

*Desta forma, estão sendo efetuados, através de lançamento de ofício, ajustes nas bases de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no montante de R\$ 77.669.572,89 (setenta e sete milhões seiscientos e sessenta e nove mil, quinhentos e setenta e dois reais e oitenta e nove centavos).*

(...)

Inconformada com a autuação a contribuinte propôs impugnação ao lançamento onde alega, em síntese, o seguinte:

a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração por inobservância do disposto no art. 20A da Lei nº 9.430/96, que determina a intimação do sujeito passivo para apresentação de novo cálculo dos preços de transferência em caso de desqualificação do método por ele adotado;

b) é ilegal o cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60 realizado pela fiscalização com base na Instrução Normativa SRF nº 243/2002;

c) a fiscalização equivocou-se ao calcular o preço-parâmetro pelo método PRL20, pois aplicou a margem de lucro de 20% sobre o valor bruto das vendas, diminuído, apenas, dos descontos incondicionais, quando o correto seria deduzir, também, os tributos incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas, conforme critério adotado pela ora impugnante. Neste sentido, é também ilegal a limitação prescrita no art. 12, § 8º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002;

d) é ilegal a adoção do PRL ponderado. A lei garante ao sujeito passivo adotar o método que melhor lhe convier. Nestes termos, como o PRL20 e o PRL60 são métodos distintos, cabe à impugnante a escolha de quaisquer desses dois métodos de cálculo do preço-parâmetro quando um mesmo produto importado for revendido e empregado como insumo na produção de outro produto;

e) é indevida a inclusão, no cálculo do preço praticado, dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação;

f) é ilegal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

g) nas matérias em que haja empate nas votações dos órgãos colegiados do CARF deve-se reconhecer que há dúvida sobre a questão e, neste caso, decidir-se a favor do sujeito passivo, nos termos do art. 112 do CTN.

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2011*

*NULIDADE. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. LEI Nº 9.430/96, ART. 20A. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FATOS GERADORES A PARTIR DO AC 2012.*

*Descabe suscitar nulidade, sob alegação de necessidade de intimação do sujeito passivo para apresentar novo cálculo com outro método de preço de transferência, já que o art. 20A da Lei nº 9.430/96 encerra norma de natureza material, que se aplica somente a fatos geradores posteriores a sua vigência.*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESNECESSIDADE DE INDICAÇÃO DO ERRO NO CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO.*

*Não caracteriza cerceamento de defesa a falta de indicação do erro no cálculo da margem de lucro, bastando que a autoridade fiscal demonstre a correteza de seus cálculos e a divergência entre seus resultados e os do contribuinte.*

*PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.*

*Nos termos da legislação do PAF, toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas.*

*INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PROCURADOR. MATÉRIA DISCIPLINADA NO PAF. FALTA DE PREVISÃO.*

*De acordo com a disciplina instituída no PAF, as intimações devem ser encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, sem previsão para o envio de correspondências para o endereço do procurador da empresa.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2011*

*JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/96.*

*A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para “o crédito” e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 o faz para “os débitos”, sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador.*

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

*Ano-calendário: 2011*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. FÓRMULA LITERAL DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430/96. CONTRADIÇÃO COM A MENS LEGIS.*

*A fórmula de cálculo do preço parâmetro do PRL60, baseada na literalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, resulta em que somente haverá ajuste para bens importados com custo superior a mais da metade do preço líquido de venda do produto acabado, o que acaba por autorizar a prática do superfaturamento e conseqüente transferência de preço, contrariando o espírito da lei, devendo ser afastada a interpretação literal.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. FÓRMULA DO ART. 12 DA IN Nº 243/2002. REDUÇÃO DE DISTORÇÕES. CONFORMIDADE COM A MENS LEGIS.*

*A fórmula de cálculo do preço parâmetro do PRL60, baseada no art. 12 da IN nº 243/2002, encontra-se em conformidade com a mens legis da legislação do preço de transferência, porque corrige duas fontes de distorções da fórmula literal legal: i) deixa de limitar a dedução da margem de lucro de 60% ao valor agregado; ii) em vez de partir do preço líquido de venda do produto acabado, parte da proporção entre o custo do bem importado e o custo do produto acabado, reduzindo as distorções nessa mesma proporção.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL20. MARGEM DE LUCRO. EXCLUSÃO SOMENTE DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS.*

*A margem de lucro no cálculo do PRL 20 aplica-se sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. VALOR DO FRETE E SEGURO. INCLUSÃO NO PREÇO PRATICADO.*

*Os valores do frete e seguro, quando o ônus é suportado pelo importador, devem ser computados no cálculo do preço praticado, a fim de se evitar comparações distorcidas, eis que tais custos são contemplados no cálculo do preço parâmetro.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ITEM UTILIZADO COMO INSUMO E COMO REVENDA. PREÇO MÉDIO PONDERADO.*

*Em caso de item importado e utilizado tanto como insumo para fabricação de outro produto como bem para revenda, o preço parâmetro é a média ponderada dos preços obtidos pelos métodos PRL 20 e PRL 60, e não o menor valor entre eles.*

Irresignada, a interessada interpôs recurso voluntário onde reproduz, em síntese, as mesmas razões expostas na impugnação ao lançamento.

O valor lançado, relativo ao IRPJ, é de R\$ 19.417.393,22 de imposto, acrescido de R\$ 14.563.044,92 relativos à multa de ofício, além dos juros moratórios. Quanto à CSLL, foi lançado o valor de R\$ 6.990.261,56 de contribuição e R\$ 5.242.696,17 de multa de ofício, mais juros de mora.

Em face da Resolução acima referida, foi determinada a baixa dos autos em diligência para que fosse elucidado “possível equívoco, por parte da autoridade tributária, no cálculo dos ajustes decorrentes dos preços de transferência”, relativamente às quantidades consumidas.

Após a diligência, foi elaborado o relatório de fls. 3.538 a 3.550 no qual consta que “não houve divergência entre a quantidade calculada pelo contribuinte e a quantidade autuada pela fiscalização”, concluindo-se pela correção dos anexos 1 a 5 do Termo de Verificação Fiscal.

Por meio do documento de fls. 3.555 a 3.560, a Recorrente pronunciou-se no sentido de que concorda com o relatório de diligência, exclusivamente no que tange às “quantidades utilizadas para os cálculos dos preços-parâmetro do PRL 20 e 60 e do ajuste fiscal proposto”, reiterando “todas as razões recursais já aduzidas” e que não foram objeto da diligência determinada.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

## **Admissibilidade.**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se conhecer.

## **Intimação para que seja apresentado outro cálculo de ajuste de preços de transferência. Artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996.**

Aduz a Recorrente que foi descumprido o quanto determinado no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996, (intimação para que seja apresentado outro cálculo de ajuste de preços de transferência) uma vez que, em 8 de dezembro de 2014, encerramento da fiscalização, o dispositivo, de caráter eminentemente procedimental e de aplicação imediata, já se encontrava em vigor.

Tal descumprimento, segundo a Recorrente, importa na improcedência do lançamento de ofício.

Ainda, que a Receita Federal inovou ao prever, no § 4º do artigo 40 da IN RFB nº 1.312/2012, que a opção pelo método que se faz em DIPJ relativa ao ano-calendário em que ocorridas as importações cuja desqualificação passou a estar condicionada à prévia intimação do contribuinte para apresentar método alternativo, somente ocorreria a partir do ano-calendário de 2012.

Argumentou também que a DRJ/CTA laborou em equívoco ao considerar que só haveria nulidade nos casos previstos nos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº

70.235/1972 (PAF) e que a situação prevista ao final desse inciso II (cerceamento o direito de defesa) só seria aplicável aos despachos e decisões e não ao auto de infração.

O art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, dispõe:

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

Diferentemente do sustentado pela Recorrente, o procedimento implementado pela Lei nº 12.715/2012, só é aplicável a partir do ano-calendário de 2012.

É certo que o art. 144 do CTN, ao determinar que “aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização”, não pode servir de fundamento para a pretensão da Recorrente.

Como bem salientado no voto condutor da decisão de primeira instância relativamente ao art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, “a citada norma não possui natureza procedimental nem processual, mas sim material, pois dispõe sobre o exercício do direito à opção pelos métodos previstos em artigos anteriores. Sendo regra de direito material, somente se aplica a fatos geradores posteriores à sua vigência, conforme a dicção do início do *caput*, ou seja, a partir do ano-calendário de 2012. Dessa forma, a regra não alcança o período fiscalizado, ano-calendário 2011”.

A alteração legislativa em comento é válida para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2012. Observe-se que a expressão “ano-calendário” do *caput* do artigo está a se referir a “período de apuração” e não ao ano em que ocorre a ação fiscal.

Ainda, conforme autorização contida no § 3º do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal tinha a prerrogativa de definir o prazo e a forma de opção de que trata o *caput*. Nesse sentido, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012:

*Art. 40. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos Capítulos II e III será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.*

[...]

*§ 4º A opção de que trata o **caput** será efetuada na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica relativa*

*ao ano-calendário das operações sujeitas ao controle de preços de transferência.*

Portanto, somente a partir do ano-calendário 2012 o sujeito passivo pôde formalizar a opção por meio da DIPJ. É nesse contexto que, se for desqualificado pelo Fisco o critério apontado pelo contribuinte em DIPJ, há a obrigação de se intimar o sujeito passivo, facultando a ele a apresentação de novo cálculo.

Muito embora a norma em que se fundamenta a Recorrente tenha nuances procedimentais, na realidade tem verdadeiro caráter material, eis que vinculada a uma opção com forma e prazo a serem observados durante todo o ano-calendário, possível somente a partir do período de apuração do ano-calendário 2012.

A jurisprudência desta Casa tem ratificado esse entendimento:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 2007*

*ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A intimação prévia prevista no art. 20A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano calendário 2012 e seguintes.*

*Acórdão nº 1301-001.781. Seção de 3 de março de 2015.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O intimação prévia prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguintes.*

*Acórdão nº 1101-001.079. Sessão de 7 de abril de 2014.*

Pelo quanto exposto, a falta de intimação alegada não é causa nem de nulidade, nem de improcedência dos lançamentos.

### **Sistemática de aplicação do método PRL60. IN SRF nº 243/2002.**

Segundo a Recorrente, a sistemática do cálculo do preço parâmetro do PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002 é ilegal.

Apresenta justificativas para a alegação, assim como exemplos da aplicação das sistemáticas segundo tal IN e da que consta na Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 9.959/2000, apontando as divergências que entende existir entre uma e outra.

Argumenta que, pela sistemática da IN, é estabelecido um cálculo em três etapas. Na primeira delas, parte-se do preço líquido de venda para se identificar uma grandeza intermediária, não contemplada pelo texto legal, correspondente à participação do bem importado no produto revendido. Essa primeira etapa não se mostra compatível com a Lei nº 9.430/96, uma vez que ela pressupõe uma "proporcionalização" do preço de revenda, conforme exemplo:

considere-se certo produto importado por "20", submetido a agregação de valor no País, de "60". O custo do produto final, portanto, é "80". Esse produto é vendido, no mercado brasileiro, pelo preço líquido de "100".

Assim, não bastaria, para o cálculo da margem exigida, subtrair-se de "100" (PVL) o montante de "60" (valor agregado). Seria necessário, ao invés, realizar-se uma proporção, uma regra de três, segundo a qual o montante subtraído do preço líquido de venda para aquela finalidade seria o resultado da multiplicação do preço líquido de venda pelo quociente da divisão entre o custo do bem importado e o custo total do produto vendido.

A Recorrente explica que, no exemplo acima, essa operação teria como elemento inicial, o resultado da divisão de "20" (custo do bem importado) por "80" (custo total do produto vendido), ou seja, "0,25". Esse resultado seria, então, multiplicado pelo preço líquido de venda ("100"), do que decorreria a aferição da participação do bem importado no PVL ("25"). Percebe-se, assim, que esse procedimento implica na subtração, do PVL, de uma parcela diferente do valor agregado ("60", no exemplo). A Recorrente argumenta que tal operação matemática não encontra qualquer amparo na Lei nº 9.430/96, que faz referência, tão-somente, ao valor agregado, não a um valor agregado proporcionalizado. Dessa feita, logo na primeira etapa do cálculo, a IN 243 já se distancia do que dispõe a Lei.

Ainda, aduz a Recorrente que a aplicação do PRL60 segundo a sistemática da IN 243, leva, necessariamente, a resultado diverso daquele que decorre da sistemática legal, conforme exemplo apresentado, em que, partindo-se de premissas iguais, calcula-se o ajuste de preços de transferência de acordo com as duas sistemáticas. Verifica-se, assim, que o cálculo conforme a sistemática da IN 243 conduz a resultados absurdos.

Sustenta, assim, que a IN em comento é ilegal não apenas por infração ao princípio da legalidade, como também em razão da ausência de razoabilidade e proporcionalidade na sistemática contemplada nessa norma regulamentar.

Também informa que já houve situação em que o Fisco sustentou que a proporcionalização referida seria uma exigência lógica, decorrente do próprio PRL60. Todavia, segundo a Recorrente, essa argumentação deve ser rechaçada pois:

- a) em matéria tributária, vige o princípio da legalidade, não cabendo à Instrução Normativa "corrigir" o legislador;
- b) a proporcionalização proposta carece de lógica, já que implica "petição de princípio";
- c) a proporcionalização implica exigir margem de lucro absurda, desestimulando o processo industrial no País.

Traz a Recorrente exemplo com o qual pretende demonstrar o erro cometido pela sistemática da IN, a "petição de princípio", em que se parte do custo do bem importado para se descobrir ele próprio, aduzindo ainda que, no caso de superfaturamento, ter-se-á um agigantamento no custo do bem importado e por consequência crescimento da participação do bem importado no custo total do produto e portanto maior será o preço parâmetro autorizado.

Conforme entende a Recorrente, de acordo com as regras da IN, quanto menor o valor agregado, menor o ajuste.

Também, a Recorrente alega que não há como se defender a interpretação da lei de maneira diversa, afirmando-se que o legislador teria utilizado a expressão “e do valor agregado no País” propositadamente, e que o valor agregado não seria deduzido do preço de revenda tão-somente para o cômputo da margem de lucro, mas para fins de cálculo do próprio preço parâmetro. Por essa interpretação, o cálculo seria o seguinte:

PREÇO MÉDIO DE VENDA  
 (-) DESCONTOS INCONDICIONAIS  
 (-) IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES  
 (-) COMISSÕES E CORRETAGENS  
 (-) MARGEM (0,60 x PREÇO LÍQUIDO DE VENDA)  
(-) VALOR AGREGADO  
 (=) PREÇO PARÂMETRO

São apresentados exemplos numéricos.

Segundo entendimento da Recorrente, já houve o reconhecimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 em face da edição da Medida Provisória nº 478/2009, não convertida em lei. Também, porque somente depois da edição da MP nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, a IN SRF nº 243/2002 passou a ter respaldo legal.

É colacionada jurisprudência judicial e administrativa acerca do assunto.

Argumenta também a Recorrente que o órgão julgador de primeira instância se equivocou ao justificar que a fórmula de cálculo da multicitada IN é que teria incorporado a *mens legis* da Lei nº 9.430/1996. Pelo entendimento da Recorrente, a DRJ/CTA “pecou” por uma grande falha lógica: a variável “valor agregado no país” da fórmula de cálculo, tal como prevista na Lei nº 9.430/1996, não corresponde, consoante apontado, à diferença entre o custo do produto acabado vendido (CPV) e custo do bem importado (CMP). Sobre o assunto, é colacionada jurisprudência administrativa.

Conforme relatado, os ajustes apurados pela autoridade lançadora decorreram da aplicação do método PRL60. A Recorrente entende que a exigência há de ser cancelada integralmente em face de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 que não reflete o mecanismo de regulação dos preços de transferência como determinado pela Lei nº 9.430/96. Ao contrário, essa IN produz inovações, criando obrigações totalmente desvinculadas daquelas originalmente fixadas na lei, ferindo o princípio da legalidade.

Essa questão tem sido intensamente debatida nesta casa, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Dessa forma, adotam-se como razões de decidir aquelas insertas no voto do Conselheiro André Mendes Moura, condutor do Acórdão nº 9101-002.446, da 1ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do dia 21 de setembro de 2016, que aborda com propriedade os pontos questionados:

Sobre a legalidade de IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei Nº 9.430, de 1996, trata-se de assunto já bastante debatido, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido

como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias têm verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles têm sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do *arm's length*.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço *arm's length* nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries<sup>1</sup>.

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do *arm's length*.

E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.

Especificamente em relação ao método PRL, vale transcrever a redação em vigor à época dos fatos objeto da autuação:

*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:*

<sup>1</sup> United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf). Acesso em 15/03/2016.

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

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

*Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.*

*E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.*

*Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN<sup>2</sup>, extrapolaram os limites da lei.*

*Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, peço vênia para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri<sup>3</sup>:*

*3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.*

*(...)*

*3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.*

*(...)*

*3.12.2.2 Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?*

*3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de*

<sup>2</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro 3. ed. rev. a atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 5759

***constitucionalidade da Lei nº 9.430/96<sup>4</sup>. Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquele princípio.***

3.12.4 *Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforme a própria lei se estiver concretizando o princípio arm's length.*

3.12.5 *Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio arm's length, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.*

3.12.6 *Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio arm's length nem em outro fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam. (grifei)*

Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do *arm's length*, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.

A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio *arm's length*.

E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada para o ato administrativo complementar.

Natural, portanto, movimento no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma. Tanto que a lei primeiro foi regulamentada pela IN SRF nº 113, de 2000, depois pela IN SRF nº 32, de 2001, e, sem seguida, pela IN SRF nº 243, de 2002.

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão *do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção* estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do *caput* do inciso II, *PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*, ou (2) da alínea "d", "1", *sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...).*

<sup>4</sup> Cf. Ricardo Lobo Torres, "O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria de Interpretação do Direito Tributário", Revista Dialética de Direito Tributário nº 48, setembro de 1999, pp. 122135 (123)

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em erro gramatical, no sentido de que não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor agregado*, que estaria concordando com a expressão *deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*<sup>5</sup>.

Aplicando-se as orientações do modelo matemático proposto pela IN SRF nº 32, de 2001, quaisquer das interpretações conduziram a uma distorção na apuração do preço parâmetro, principalmente em razão do tratamento conferido ao valor agregado, considerado de maneira isolada, completamente desconectado do processo produtivo.

Admitindo-se a técnica legislativa inapropriada, a fórmula teria os seguintes contornos:

$$\mathbf{PP = PL - 0,6xPL - VA}$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$\mathbf{PP = 0,4xPL - VA}$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Percebe-se PP e VA na condição de grandezas inversamente proporcionais. Com um VA elevado, o preço parâmetro poderia atingir um valor negativo. Ao ser tratado de maneira isolada, descontextualizada do processo produtivo, conferiu-se ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Ou seja, o modelo matemático não se prestaria a refletir a realidade da situação em análise.

Por outro lado, admitindo-se um erro gramatical, ter-se-ia a fórmula:

$$\mathbf{PP = PL - 0,6x(PL - VA)}$$

Desenvolvendo a equação:

$$\mathbf{PP = 0,4xPL + 0,6xVA}$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Neste caso a distorção seria tão evidente quanto a anterior, mas para um outro extremo. O PP e o VA estariam na condição de grandezas diretamente proporcionais. Da mesma maneira que na equação anterior, foi conferido ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Percebe-se que, agregando-se valor ao produto produzido no país, eventual distorção no preço do produto importado seria completamente neutralizada. O resultado implicaria em ausência de ajuste do preço parâmetro mesmo diante da manipulação dos preços de produtos importados, quando o valor agregado respondesse por uma proporção significativa do produto.

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF nº 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de

<sup>5</sup> GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195.

revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor *agregado no país*. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total. Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: (custo do bem importado) / (custo do bem importado + valor agregado). A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

Vale transcrever o § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002:

*§ 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)*

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

$$PP = PL \times PPart - 0,6 \times PL \times PPart$$

Considerando  $PL \times PPart = PBProd$ , então a fórmula seria:

$$PP = PBProd - 0,6 \times PBProd, \text{ ou } PP = 0,4 \times PBProd$$

onde PP: preço parâmetro; PL: preço líquido de venda, PPart: percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido e PBProd: participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido.

Destrinchando os elementos da equação, o PL (preço líquido de venda) é definido nos seguintes termos:

$$\mathbf{PL = média aritmética ponderada de PV - D - I - C}$$

onde PV: preços de venda do bem produzido, D: descontos incondicionais concedidos, I: impostos e contribuições sobre as vendas, C: comissões e corretagens pagas, e N: quantidade de produtos importados

Por sua vez, o PPart (percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido), é definido por:

$$\mathbf{PPart = \frac{CII}{CTBP}}$$

ou, ainda, por:

$$\mathbf{PPart = \frac{CII}{CII + valor agregado}}$$

onde CII: custo do valor do bem, serviço ou direito importado e CTBP: o custo total do bem produzido, resultado da soma entre o CII e o valor agregado.

A diminuição do valor agregado, pretendida pela lei, foi modelada na equação pela introdução do valor agregado no denominador da divisão. Quanto maior a participação no valor agregado, obviamente, menor a participação do preço do produto importado na composição do custo total e, por isso, menor a sua colaboração na composição do preço de transferência.

Observa-se que, numa situação limite, se não houvesse valor agregado (que receberia o valor zero), o percentual de participação do produto importado seria CII dividido por CII, resultando em 1, ou seja, 100%. Registre-se que se trata de situação hipotética, que se presta a mostrar a validade do modelo proposto, isso porque a legislação trata da situação em que não há agregação de valor no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retomando à equação, de acordo com a definição da instrução normativa, a PBProd (participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido) é assim definida:

$$\mathbf{PBProd = (média aritmética ponderada de PV - D - I - C) x \frac{CII}{CTBP}}$$

Enfim, o Preço Parâmetro, definido no inciso V, § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002, é a diferença entre a PBProd e o percentual de margem de lucro aplicado sobre o PBProd.

$$\mathbf{Ou\ seja: PP = PBProd - margem\ de\ lucro\ x\ PBProd}$$

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

$$\mathbf{PP = PBProd x (1 - margem\ de\ lucro)}$$

Observa-se que o **PBProd é o preço de revenda do produto importado**, calculado a partir de sua participação no preço de revenda do produto produzido que teve agregação de valor no país.

E, aplicando-se o percentual de presunção de margem de lucro de 60%:

$$PP = PBProd \times (1 - 0,6)$$

$$PP = 0,4 \times PBProd$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries<sup>6</sup>, ao discorrer sobre o Resale Price Method (que se trata do PRL), a fórmula empregada é a mesma.

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

*6.2.6.3. . Consequently, under the RPM the starting point of the analysis for using the method is the sales company. Under this method the transfer price for the sale of products between the sales company (i.e. Associated Enterprise 2) and a related company (i.e. Associated Enterprise 1) can be described in the following formula:*

*TP = RSP x (1 – GPM), where:*

*TP = the Transfer Price of a product sold between a sales company and a related company;*

*RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and*

*GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.*

Na equação **TP = RSP x (1 – GPM)**, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF nº 243, de 2002: **PP = PBProd x (1 – margem de lucro)**, onde PP é o preço praticado, PBProd é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
$TP = RSP \times (1 - 0,6)$ $TP = 0,4 \times RSP,$ <p>onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.</p>	$PP = PBProd \times (1 - 0,6)$ $PP = 0,4 \times PBProd,$ <p>onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.</p>

<sup>6</sup> United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Manual\\_TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf). Acesso em 15/03/2016.

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF nº 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma **evolução** do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do *arm's length*.

Tampouco há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do *arm's length*, ser instrumento de fomento à indústria nacional, razão pela qual se poderia recepcionar entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula " $PP = PL - 0,6x(PL - VA)$ ".

A exposição de motivos da Lei nº 9.430, de 1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional:

*As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico. (grifei)*

Trata-se de norma com objetivo primordial de corrigir distorções entre o preço praticado nas operações de uma empresa e suas vinculadas, adotando-se como parâmetro o preço de mercado negociado entre empresas independentes, em referência clara ao princípio do *arm's length*.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A jurisprudência vem ratificando tal entendimento. Recentemente, na sessão de janeiro de 2016, o presente Colegiado julgou, por maioria de votos, pela legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, tendo o Acórdão nº 9101-002.175 apresentado a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2003*

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.**

*Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do*

*produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.*

O voto faz referência a jurisprudência judicial, como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.0173814/SP:

*APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.*

*1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.*

*2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.*

*3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.*

*4. Apelação improvida.*

*(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011.)*

Vale também transcrever ementa de decisão do processo nº 2003.61.00.0061258/ SP, da Sexta Turma do TRF3:

*TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.*

*1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas,*

*sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.*

*2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.*

*3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*

*4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.*

*5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares*

*inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.*

*6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegido em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 processo nº 16327.000590/200460, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clóvis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 001738130.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.*

*8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...] (Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)*

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

Portanto, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso da Contribuinte quanto à matéria que trata da legalidade da IN SRF nº 243, de 2002.

Conforme visto no excerto do voto acima transcrito, não há ilegalidade nas disposições da IN SRF nº 243/2002 na sistemática adotada para o cálculo do preço-parâmetro do PRL60. O quanto ali disposto está em consonância com a melhor interpretação dada ao

artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, inclusive no que tange à adoção da proporção do custo do bem importado em relação ao custo total.

Também como visto, não há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do *arm's length*, ser instrumento de fomento à indústria nacional. A exposição de motivos da Lei nº 9.430/1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, deixa claro que a norma tem como objetivo o combate à elisão internacional.

Cumprе salientar, ainda, que o fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009 destacar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares e que havia o “intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado”, não autoriza a conclusão de que referida MP traz o reconhecimento de que a IN SRF nº 243/2002 é ilegal.

O objetivo da referida MP foi, exatamente conforme ali expresso, “*reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado*”.

É claro que a inclusão de fórmula de determinação do preço parâmetro em dispositivo com força de lei, a exemplo do que ocorreu com a Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, concorre para a redução dos litígios. No entanto, isso não autoriza a conclusão de que a norma complementar editada pela Receita Federal inovou em relação à lei da qual deriva. Na realidade, a edição das Medidas Provisórias que normatizam a sistemática de determinação do preço parâmetro reafirma a procedência da interpretação infralegal, representando absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

#### **PRL20. Cálculo da margem de lucro a partir do preço líquido de revenda.**

Argumenta a Recorrente que a fiscalização refez os cálculos do preço-parâmetro através do método PRL20 encontrando novo ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, expondo a sistemática de cálculo sem contudo apontar qual teria sido a falha cometida pela Recorrente.

No entanto, a Recorrente identificou a divergência entre o critério adotado para o seu cálculo e o da fiscalização: a Recorrente calculou a margem sobre o preço líquido de revenda (descontado dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas, chegando-se assim à margem líquida de lucro); a fiscalização, contudo, calculou a margem de lucro a partir do preço bruto de revenda descontado tão-somente dos descontos incondicionais concedidos.

Em face de não ter sido apontada pela fiscalização qual teria sido a falha específica cometida pela Recorrente, há vício de fundamentação do lançamento, aduzindo-se que houve descumprimento do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, em especial dos seus incisos III e IV, o que induz nulidade do Auto de Infração. Há também preterição do direito de defesa, o que também induz nulidade a teor do artigo 59, inciso II, do mesmo diploma legislativo. Apresenta jurisprudência administrativa nesse sentido.

Aduz, também, que se equivocou a DRJ/CTA na afirmação de que “a fiscalização não tem o dever de apontar precisamente onde e como o contribuinte errou em seus cálculos que resultaram em valores divergentes do devido”, ponderando também que a Recorrente foi capaz de compreender a causa que levou às divergências apontadas, razão pela qual teria sanado eventual vício de nulidade.

Relativamente ao contido no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, a Recorrente argumenta há dois “preços de revenda”: o bruto e o líquido, este diminuído das parcelas *a*, *b* e *c* do referido inciso. Dessa forma, foi facultado ao contribuinte utilizar para o cálculo da margem de lucro segundo o método PRL20 tanto o preço bruto de revenda, quanto o preço líquido. Ou mais que isso: “a legislação permitiu a interpretação segundo a qual o contribuinte poderia efetuar o cálculo da margem de lucro considerando-se o preço líquido de revenda”.

Em face disso, argumenta ainda a Recorrente que é ilegal a limitação contida no § 8º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, que criou situação esdrúxula e arbitrária em que não se considera nem o preço bruto de revenda, nem o preço líquido de revenda para o cálculo da margem de lucro, chegando-se a uma grandeza intermediária.

Por primeiro, no que diz respeito à alegação de nulidade dos lançamentos em face de descumprimento do artigo 10 do Decreto nº 70.235, tem-se que a descrição das infrações, assim como as disposições legais infringidas foram apontadas nos Autos de Infração (fls. 880 e 887).

No que tange ao alegado cerceamento do direito de defesa, conforme o disposto no artigo 59, inciso II, do mesmo diploma legislativo, verifica-se que ele não ocorreu, como bem explanado pelo relator do voto condutor da decisão de primeira instância (fl. 3.417):

51. E foi isso que aconteceu no presente caso. Na própria impugnação, à fl. 3209, a interessada explicou o motivo da divergência, o que desmente por completo a alegação de cerceamento de defesa:

*Trata-se da metodologia de cálculo da margem de lucro de 20%: enquanto a Impugnante calculou a margem sobre o preço líquido de revenda (descontado dos descontos incondicionais concedidos dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas - chegando-se, assim, à margem líquida de lucro), a fiscalização calculou a margem de lucro a partir do preço bruto de revenda descontado, tão somente, dos descontos incondicionais concedidos pela Impugnante nas suas operações, seguindo-se a sistemática do artigo 12, §8º da IN SRF nº 243/2002.*

Especificamente quanto à compreensão do cálculo efetuado pela fiscalização para fins de determinação do preço-parâmetro segundo o PRL20, o mesmo relator também se pronunciou com clareza e propriedade (fls. 3.416 e 3.417):

49. Não houve falha alguma por parte da autoridade fiscal, no que concerne à compreensão do seu critério adotado para calcular o preço parâmetro segundo o PRL 20. Conforme já relatado em item anterior, a fiscalização explicou, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 899/900), que adotou os seguintes procedimentos para o cálculo dos preços parâmetros do PRL 20:

- Partindo do Valor Bruto das vendas, excluímos todas as deduções: descontos incondicionais, ICMS, PIS, COFINS e ajuste financeiro, e obtivemos o Valor presente líquido das vendas.
- Aplicamos a margem de lucro de 20% sobre o valor bruto das vendas diminuído apenas dos descontos incondicionais.

- Do valor presente líquido das vendas, subtraímos a margem de lucro e encontramos o preço parâmetro.
- O preço parâmetro unitário foi obtido a partir da divisão do preço parâmetro pela quantidade vendida.

50. Ao contrário do que pensa a impugnante, a fiscalização não tem o dever de apontar precisamente onde e como o contribuinte errou em seus cálculos que resultaram em valores divergentes do devido. Até porque é possível que o auditor fiscal não consiga decifrar os números apresentados pela empresa, o que não é incomum. Assim, basta que a autoridade fiscal demonstre a correteza de seus cálculos e a divergência entre seus resultados e os do contribuinte. Com isso, certamente, o contribuinte saberá apurar o que fez em seus cálculos.

Nesse sentido, como acima consta, é possível que o Auditor-Fiscal não tenha condições de “decifrar os números apresentados” pelo contribuinte fiscalizado. Todavia, este tem pleno conhecimento do quanto lançado em sua escrita fiscal e contábil, assim como de quaisquer cálculos efetuados para fins fiscais.

Dessa forma, havendo o Auditor-Fiscal responsável pela fiscalização indicado o procedimento observado em seus cálculos, como de fato ocorreu conforme acima explanado, a leitura dessa informação pelo contribuinte e a comparação com o procedimento adotado por ele próprio faz com que haja plenas condições de se verificar quais eram as divergências entre um e outro.

Não se vislumbra, pois, nulidade por nenhum dos motivos apontados.

No que diz respeito à questão relativa ao “preço de revenda” a que se refere o inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, consta do voto em tela:

54. A respeito do preço de revenda, que a impugnante alega ilegalidade na instrução normativa, cabe analisar o art. 18 da Lei nº 9.430/96 e o art. 12 da IN SRF nº 243/2002:

*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.*

---

*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;*

*[...]*

*§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.*

55. O preço de revenda é simplesmente o preço de revenda, ou seja, o preço estampado na nota fiscal. (...) De acordo com o inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o método parte dos preços de revenda diminuídos dos valores das alíneas "a" a "d". A primeira conclusão portanto é que essas quatro deduções não fazem parte do conceito de preço de revenda. Isso é confirmado na definição da margem de lucro do PRL 60 (item 1 da alínea "d") que consiste em aplicar o percentual de 60% sobre o preço de revenda deduzido das alíneas "a" a "d" e do valor agregado. E, para o PRL 20, que é o que interessa, o item 2 fala que a margem de lucro é obtida pela aplicação do percentual de 20% sobre o preço de revenda.

56. Observe-se que a lei não prevê qualquer dedução no cômputo da margem de lucro do PRL 20. No entanto, a instrução normativa autorizou a exclusão dos descontos incondicionais concedidos. Essa é, em essência, a única suposta divergência entre a lei e a instrução normativa. Há duas formas de ler essa diferença. A primeira é que a RFB, ao regulamentar a lei, concedeu um benefício não previsto nela. A segunda é adotar o entendimento razoável de que um desconto incondicional não faz parte do preço, já que tal parcela nunca é paga pelo cliente.

57. Pelo exposto, não há sentido algum em dizer que a lei facultou a dedução das demais parcelas no cálculo da margem de lucro do PRL 20.

Conforme visto na explanação supra, o preço de revenda a que se refere o inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 é o valor pelo qual o bem é vendido ou, como se

referiu o relator no excerto do voto acima, “o preço estampado na nota fiscal”. E em qualquer das partes do referido inciso II, o “preço de revenda” tem o mesmo sentido.

Dessa forma, no cálculo do preço-parâmetro segundo o PRL60, para a determinação da margem de lucro, conforme alínea *d*, item 1 do referido inciso II, do preço de revenda serão deduzidas as parcelas definidas nas alíneas anteriores. Para o cálculo da margem de lucro, segundo o PRL20, item 2 da mesma alínea, como bem explicitou o relator do voto condutor da decisão da DRJ/CTA, a lei não previu nenhuma dedução a ser feita do preço de revenda.

Independentemente de como se interpreta o contido na IN SRF nº 243/2002 (se há benefício ou que o desconto incondicional não faz parte do preço), o fato é que, para o método PRL20, há uma concessão prevista no § 8º: a exclusão dos descontos incondicionais concedidos do preço de revenda, constante na nota fiscal, para fins da aplicação da margem de lucro de vinte por cento.

### **PRL Ponderado (PRL20 e PRL60).**

Informa a Recorrente que a fiscalização calculou, para uma parte dos produtos sujeita tanto à mera revenda (PRL20) quanto à produção local (PRL60), o chamado PRL ponderado.

Segundo ela, a legislação positivada brasileira não fez a escolha pelo PRL ponderado, mas facultou ao contribuinte a aplicação do método mais favorável a ele.

Aduz ainda que, embora tenham a mesma denominação, o PRL20 e o PRL 60 são métodos distintos e, se forem aplicáveis ambos os métodos, deve ser considerado como dedutível o maior valor apurado, não podendo ser efetuada a média ponderada dos diferentes preços-parâmetro.

Relativamente à questão, deve ser observado o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, tanto em sua redação original, quanto naquela após a alteração produzida pela Lei nº 9.959/2000, que introduziu o cálculo do preço-parâmetro PRL com margem de 60%:

#### **Redação Original:**

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

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

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

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

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

[...]

Redação dada pela Lei nº 9.959/2000:

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

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

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

*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.*

[...]

Pelo que se pode notar após o exame da norma em sua redação original, é que, conforme consta do *caput* do artigo, o sujeito passivo está autorizado a escolher um dentre os três métodos de cálculo do preço-parâmetro: o PIC (inciso I), o PRL (inciso II) e o CPL (inciso III).

Ocorre que, pela redação dada pela Lei nº 9.959/2000, não houve alteração da estrutura da norma. Continuam apenas três os métodos de cálculo do preço-parâmetro: o PIC (inciso I), o PRL (inciso II) e o CPL (inciso III).

Vê-se, portanto, que a lei não faculta ao sujeito passivo escolher entre o PRL20 e o PRL60. A opção pode ser exercida entre PIC, PRL ou CPL. Se a opção do sujeito passivo for pelo PRL, ele empregará no cálculo: a margem de 20% se os produtos forem destinados a revenda (item 1 do inciso II); a margem de 60% se os produtos forem empregados na industrialização de outros bens (item 2 do inciso II).

No entanto, há o questionamento: e quando quantidades do mesmo bem importado forem empregadas na produção e também destinadas a revenda? Como se trata do mesmo método (PRL), a resposta consta expressamente no próprio artigo 18, inciso II: “média aritmética”. E tal “média aritmética” há de ser a ponderada em função das quantidades consumidas em cada operação. Não poderia ser a média aritmética simples dos preços de revenda, pois, dessa forma, estaria prejudicado todo o controle dos preços de transferência: bastaria a venda de uma pequena quantidade do bem importado por preço muito superior para que fosse elevado o preço-parâmetro, a ponto de anular qualquer possibilidade de ajuste, o que implicaria na inutilidade da norma.

### **Questões subsidiárias.**

Após a exposição quanto à prejudicial de mérito e às matérias de mérito propriamente dito, a Recorrente apresenta questões que denominou de subsidiárias, tratadas abaixo.

### **PRL20 e PRL60. Inclusão de frete, seguro e impostos na apuração do preço-praticado.**

Alega a Recorrente que os valores de frete, seguro e impostos sobre a importação devem ser neutros quanto ao controle dos preços de transferências.

No caso, os impostos devidos na importação não correspondem a uma contraprestação por nenhum benefício. Os seguros contratados foram adquiridos no Brasil. Por fim, o frete, embora adquirido no exterior, não foi contratado com pessoa vinculada.

Assim, nenhum desses componentes satisfaz cumulativamente às condições de:

- a) “serem custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos”;
- b) incorridos em aquisições internacionais (importações), e “constantes dos documentos de importação ou de aquisição”; e
- c) incorridos em favor de uma pessoa vinculada ao importador, ou seja, “nas operações efetuadas com pessoa vinculada”.

Ainda, a Recorrente, relativamente ao comando do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, argumenta que deve ser interpretado com ponderação:

*Artigo 18 [...]*

*§ 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.*

Segundo a Recorrente:

*A interpretação lógica do parágrafo 6º, então, conduz à convicção de que, “para efeito de dedutibilidade” indica, na verdade, uma confirmação da regra do caput, no seguinte sentido: já que os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não estão sujeitos aos limites de dedutibilidades do caput, eles deverão integrar o custo (ainda que parte deste, por ser paga a pessoa vinculada – o valor da mercadoria em si – não seja integralmente dedutível, por se submeter aos referidos limites), para fins de apuração do lucro real (i.e. fins de dedutibilidade).*

Conforme consta no Recurso Voluntário, na IN SRF nº 243/2002, foi omitida a expressão “para efeito de dedutibilidade” no seu parágrafo 4º do artigo 4º, assim como foi incluído mecanismo de cálculo do preço parâmetro, diferente do que trata a lei. Ainda, a IN promove outra mudança: substitui a expressão “custo” da lei por “preço praticado”.

Ademais, segundo a Recorrente, a argumentação do Fisco está baseada na lógica da comparabilidade.

Segundo as autoridades fazendárias, o método PRL, porque determina seja extraído do preço de revenda uma margem de lucro, resulta no custo do produto importado acrescido dos itens frete, seguro e imposto de importação.

Conforme consta no Recurso Voluntário:

*... na lógica da fiscalização, o método PRL tem apenas dois componentes: custo e lucro; como frete, seguro e imposto de importação não compõem o lucro, então são eles parte do custo. Noutras palavras, o custo parâmetro, resultado da aplicação do método PRL, seria um custo acrescido de frete, seguro e tributos incidentes na importação. Daí a lógica de o preço controlado ser acrescido de iguais parcelas.*

*O raciocínio se revela, entretanto, equivocado, quando se considera que a margem de lucro a que se refere a Lei nº 9.430/1996 é bruta, não líquida. Ou seja: pelo método PRL, o legislador pressupôs que a margem de 20% do preço de venda fosse suficiente para remunerar TODOS os fatores que não o próprio produto importado.*

A Recorrente alega, em síntese, que:

*... frete, seguro e tributos incidentes na importação, juntamente com todas as demais despesas do importador no País, compõem*

*parcela que, agregada ao lucro líquido do importador, deverão formar o Mark up legal.*

Mais uma vez, é reproduzida abaixo parte do voto do Conselheiro André Mendes Moura, condutor do Acórdão nº 9101-002.446, da 1ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do dia 21 de setembro de 2016, que trata da matéria, cujos argumentos são adotados aqui como razões de decidir.

Para discorrer sobre a matéria **indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado**, cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

*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: [...]*

*II – Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: [...]*

*III – Método do Custo de Produção mais Lucro CPL: [...]*

*(...)*

*§ 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.*

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) **incluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

*Art 13 – O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*

*§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:*

*a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo.*

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação não são dedutíveis, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996 consagra o mecanismo de inclusão, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o entendimento:

*Art. 4º (...)*

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6ºA:

*§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*II – que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6º-A, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho diverso. O § 6º e § 6º-A dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

Pelos fundamentos apresentados, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso da Contribuinte a respeito da matéria **indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado.**

Em face da argumentação contida no trecho acima transcrito, não se sustenta a interpretação trazida pela Recorrente no sentido de que os valores de frete, seguros e impostos sobre a importação não sejam incluídos no preço praticado. Conforme visto, a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência. Assim, devem estar incluídos na apuração dos preços, praticado e parâmetro, os valores de frete, seguros e impostos incidentes na importação.

A interpretação da lei também não autoriza o entendimento de que “frete, seguro e tributos incidentes na importação, juntamente com todas as demais despesas do importador no País, compõem parcela que, agregada ao lucro líquido do importador, deverão formar o *Mark up* legal”. Não há disposição nesse sentido. Ao contrário, como visto no trecho do voto acima transcrito, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o custo.

No ano de 2012, ocorreu uma modificação quanto à sistemática em comento. A partir da vigência da Lei nº 12.715/2012 a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos na importação para determinação do preço praticado não mais ocorre. No entanto, como demonstrado, **a comparabilidade passa a ser operada mediante outro mecanismo: a exclusão desses valores se dá na determinação de ambos os preços: praticado e preço parâmetro.** Esse novo mecanismo está a confirmar, também, que os referidos valores não fazem e, por decorrência lógica, não faziam parte da parcela da margem de lucro excluída para o cálculo do preço parâmetro.

#### **Ajustes segundo os diferentes cenários.**

Informa a Recorrente que solicitou trabalho junto a uma empresa de auditoria independente para determinar qual seria o ajuste devido em cada um dos possíveis cenários envolvidos: Lei e FOB, Lei e CIF, IN e FOB e IN e CIF, documentos 04 a 07 anexos à impugnação (fls. 3.295 a 3.376).

Por esse trabalho, mesmo no caso de se considerar o ajuste segundo o critério previsto na IN SRF nº 243/2002 e o preço-praticado conforme o preço CIF (autos de infração), não pode prevalecer o valor encontrado pela fiscalização, de R\$ 77.669.572,89, mas o de R\$ 71.041.667,66 (doc. 07 anexo à impugnação – fls. 3.356 a 3.376).

Conforme pode ser visto nos “arquivos não pagináveis”, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 894 a 914) e, bem assim, nas planilhas a que ele se refere (fls. 916 a 3.167), que compõem o processo eletrônico, o responsável pela fiscalização trouxe detalhamento exaustivo de dados e de como procedeu ao cálculo dos ajustes. As planilhas referidas no Termo de Verificação Fiscal são relativas a: Demonstrativo dos cálculos dos Preços Praticados (planilha 01 – fls. 916 a 933), Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PRL 20 (planilha 02 – fls. 934 a 937), Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PRL 60 (planilha 03 – fls. 938 a 3.145), Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro ponderados PRL 20 / PRL 60 (planilha 04 – fls. 3.146 a 3.150) e Demonstrativo dos cálculos dos ajustes (planilha 05 – fls. 3.151 a 3.167).

Contudo, na planilha apresentada pela Recorrente ainda quando da impugnação (doc. 07 – fls. 3.356 a 3.376), são apresentados os preços praticado e parâmetro, assim como o ajuste devido, sem contudo haver o detalhamento do cálculo. Relativamente ao método de cálculo, alguns produtos foram submetidos ao PIC, cujo valor final foi desconsiderado para efeito do ajuste menor pleiteado pela Recorrente de R\$ 71.041.667,66.

Pelo que foi apresentado, não é possível a checagem quanto à correção do cálculo efetuado pela empresa contratada pela Recorrente nem a aferição de algum eventual erro naqueles efetuados pelo responsável pela fiscalização.

Prevalece, portanto, o valor do ajuste encontrado pela fiscalização, não havendo reparação a ser feita quanto aos valores lançados nos autos de infração.

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

A Recorrente requer sejam excluídos os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada, nos termos dos artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

A aplicação de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício se impõe, conforme julgamento formalizado no Acórdão 9101-00.539 da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Os excertos do voto vencedor da lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos são aqui adotados como razões de decidir, são conclusivos nesse sentido:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).*

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

*"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 tributário dela decorrente.*

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

*Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).*

*§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

*JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."*

*Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.*

*A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/02395728*

*Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)*

*Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA*

*Data do Julgamento 04/12/2008*

*Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008*

*Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão somente rediscutir as razões do julgado.*

*2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento*

*da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*

*3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)*

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Ademais, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgRg no REsp 1.335.688PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

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

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

*Colhe-se do respectivo voto condutor:*

*[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento.*

*Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública,*

*não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.”*

Assim, também deve ser negado provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Aplicação do art. 112 do CTN em caso de voto de qualidade diante da existência de dúvida.**

Alega a Recorrente que, “para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem como com o artigo 112 do CTN, torna-se mandatório o cancelamento das multas veiculadas no presente Auto de Infração” em caso de empate na votação do julgamento.

No voto do relator da decisão de primeira instância consta:

72. A fiscalização exigiu a multa de ofício, que é devida em todos os casos de lançamento de ofício, conforme dicção do art. 44 da Lei nº 9.430/96. No caso, a multa aplicada foi de 75%, prevista no inciso I, já que não se cogitou de dolo ou fraude.

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

73. A alusão ao artigo 112 do CTN é impertinente, já que não há dúvidas quanto à aplicação da multa, uma vez que se trata de multa objetiva, que é exigível em procedimentos de ofício, independentemente de quaisquer circunstâncias.

Conforme explicitado no voto cujo excerto foi transcrito supra, o percentual de multa aplicado foi o do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação da Lei nº 11.488/2007. Para tal, não há necessidade de que tenha havido na conduta qualquer dos tipos descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio). Nesses casos o percentual é dobrado (150%) conforme prevê o § 2º do mesmo art. 44 acima transcrito.

Diferentemente dos casos em que o próprio contribuinte apura e paga espontaneamente, mas a destempo, o tributo que deixou de recolher no tempo próprio (multa moratória), o percentual do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430 (75%) é aplicado a toda infração da qual decorre falta de pagamento ou recolhimento de imposto ou contribuição ou a falta de declaração e, ainda, nos de declaração inexata, desde que a apuração se dê em procedimento de fiscalização (multa de ofício), mesmo que não tenha havido o elemento subjetivo de conduta.

E essa responsabilidade de cunho objetivo está prevista no Código Tributário Nacional (CTN), art. 136, que dispõe:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (Grifo acrescido)*

Diante da apuração da falta de recolhimento ou pagamento das contribuições, mesmo que não seja o caso de sonegação fiscal, deve ser cobrada a assim chamada multa de ofício, de natureza objetiva. Não há, pois, como ser afastada tal cobrança em face da alegação de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN.

Ademais, o voto de qualidade está previsto no artigo 54 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, sendo prerrogativa do presidente da Turma. Ao relator cabe o relatório e a prolação do seu voto, que poderá ou não ser acompanhado pelos demais conselheiros componentes da Turma. Não há condições de que, no voto do relator, seja definido o que ocorrerá no caso de empate, mesmo porque, nesse momento, não se sabe como se dará o escore de julgamento.

### **Protesto pela produção de provas. Envio de intimações e notificações ao escritório do patrono da Recorrente.**

Há o protesto pela produção de provas por todos os meios admitidos em direito, inclusive sustentação oral, assim como o pedido de que as intimações e notificações sejam enviadas ao escritório do patrono da Recorrente.

A produção de provas foi deferida à Recorrente, durante todo o período de tramitação do processo até a presente fase, sendo a sustentação oral concedida segundo as normas vigentes: artigo 58 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Quanto ao envio de intimações e notificações ao escritório do patrono da Recorrente, isso não é possível ante ao contido no artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, sendo as comunicações remetidas conforme ali determinado.

### **CSLL.**

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que baseado nos mesmos pressupostos fáticos e, ainda, em face das mesmas razões de defesa, aplica-se o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

### **Conclusão.**

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar

