



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

Processo n° 16561.720149/2012-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.291 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente BASF S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

TRATADOS INTERNACIONAIS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.
CONTRADIÇÃO. COLISÃO. INEXISTÊNCIA.

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

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

Descabe a arguição 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16561.720149/2012-35
Acórdão n.º **1301-003.291**

S1-C3T1
Fl. 2.009

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: (i) no mérito, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por lhe dar provimento; (ii) em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram por obstar essa incidência.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

BASF S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 16-56.876 proferido pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em São Paulo/SP1 que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 1444/1480, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2008), constatou-se o seguinte:

DOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Por meio do Termo de Início de fiscalização, a contribuinte foi intimada a fornecer, em meio óptico, todas as informações necessárias ao procedimento fiscal, devendo, inclusive, retificar ou ratificar os dados relativos às compras externas (importações) ocorridas no período (ano-calendário 2008), conforme rol de planilhas de dados entregue no ato da ciência e constante do referido Termo, a seguir explicitadas:

- Planilha "Identificação" (das mercadorias comercializadas no ano);
- Planilha "Vinculadas";
- Planilha "Filiais";
- Planilha "Inventário";
- Planilha "Devolução de Importação";
- Planilha "Movimentação" (de estoques anuais de matérias-primas, materiais secundários, produtos em elaboração e produtos finais);
- Planilha "Códigos de Movimentação de Estoques" (operações de movimentação interna);
- Planilha "Custo da Produção Acabada" (dos produtos fabricados no período);
- Planilha de "Vendas" (vendas efetivas, devoluções e outras hipóteses de saída);
- Planilha "InsumoProduto" (relações, proporção e quantidade de insumos consumidos na produção);
- Planilha de "Compras" (produtos adquiridos no mercado interno);
- Planilha de "Importações do ano fiscalizado" (contém os valores calculados pela empresa a título de preços de transferência e oferecidos à tributação);
- Planilha de "Importações anteriores" (contém os valores calculados pela empresa a título de preços de transferência e oferecidos à tributação no ano imediatamente anterior ao fiscalizado).

No mesmo Termo foi solicitada, ainda, a apresentação das memórias de cálculo para a apuração dos preços-parâmetro e dos preços praticados, relativos às importações do ano-calendário de 2008 e os valores espontâneos de ajuste, bem como a indicação dos métodos escolhidos por item, entre os previstos na legislação de regência.

Por fim, intimou-se a contribuinte a apresentar cópias simples do LALUR, Parte "B", para os anos-calendário compreendidos entre 2005 e 2010, para a verificação de eventuais prejuízos acumulados ou bases de cálculo negativas da CSLL.

Após análise das informações entregues, foi solicitada à contribuinte a correção de inconsistências na base de dados sob auditoria. A contribuinte foi, ainda, intimada a apresentar os documentos de suporte aos métodos PIC (Preços Independentes Comparados) e CPL (Custo de Produção mais Lucro).

A contribuinte então protocolizou documento com a informação de que havia corrigido as inconsistências e apresentou diversos arquivos e planilhas de suporte aos métodos PIC e CPL, além de relatório elaborado por empresa de auditoria independente (Ernst & Young Terco) e elementos complementares de prova, conforme critérios estabelecidos no artigo 29 da IN SRF nº 243/2002, que foram anexados ao presente processo.

DO CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - CONSIDERAÇÕES GERAIS

Do preço praticado

O preço praticado foi apurado pela média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente adquiriu de vinculada do exterior determinado produto, durante o ano-calendário, incluídos o frete, o seguro e o Imposto de Importação, conforme determina o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Tal entendimento é corroborado pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, aplicável ao período sob fiscalização, que dispõe que *“Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o artigo 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”*.

Do preço-parâmetro

Para o cálculo do preço-parâmetro na importação, prevê a Lei nº 9.430/96 (artigo 18) os seguintes métodos: PIC (Preços Independentes Comparados); PRL (Preços de Revenda menos Lucro, com margens de lucro de 20% - PRL20 – ou 60% - PRL60) e CPL (Custo de Produção mais Lucro).

Da metodologia

Os itens importados no período foram objeto de análise pela fiscalização, por amostragem, com os limites estabelecidos pelos dados informados pela contribuinte e apresentados nas respectivas tabelas de banco de dados, certificadas digitalmente.

Da apuração dos preços e respectivos ajustes - Método PRL

A fiscalização, conforme impõe o § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, trabalhou com o custo de importação CIF, ou seja, os valores do frete e do seguro, suportados pelo importador, foram incluídos no cálculo. O preço praticado por item, conforme disposto nas planilhas de cálculo, deve ser apurado por meio da divisão do total (CIF + Imposto de Importação + Estoque Inicial, em reais) do item pela quantidade (Estoque Inicial + Importações) deste, de acordo com o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Dos cálculos e ajustes realizados pela contribuinte e pela fiscalização

Após a análise dos dados fornecidos pela contribuinte, a fiscalização selecionou, de acordo com os métodos previstos na legislação, os produtos passíveis de ajuste para fins de preços de transferência.

Destaque-se que a contribuinte apresentou documentação para subsidiar a utilização dos métodos PIC e CPL para diversos produtos (que se encontra no presente processo). A fiscalização aceitou integralmente os preços-parâmetro apresentados pela contribuinte, por considerá-los adequados, à luz da documentação de suporte, nos termos da legislação.

Para todos os cálculos, foi levada em consideração a margem de divergência prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, de modo que só foram ajustados itens cujos preços-parâmetro, acrescidos da margem de 5%, foram inferiores aos respectivos preços praticados.

Com base nas premissas expostas, foram detectados para fins de ajuste, conforme preços apurados pelos métodos PRL, PIC e CPL, os itens relacionados na tabela de fls. 1358/1360, totalizando ajuste de R\$ 16.575.47,50.

A referida tabela indica as quantidades ajustadas, nos termos da legislação (itens presentes no estoque inicial e itens importados de vinculadas, conforme consumo do ano-calendário sob fiscalização), os preços apurados e os valores sujeitos a ajuste, com base nas informações e dados apresentados pela contribuinte, assim como nos preços-parâmetro aceitos para os métodos PIC e CPL.

Para a determinação das quantidades e respectivos preços, foi utilizado o critério previsto no artigo 6º da IN SRF nº 243/2002.

As quantidades consumidas durante o ano-calendário sob fiscalização, para todos os itens passíveis de ajuste, constam da tabela de fls. 1461/1469.

Do ajuste do estoque inicial

Tendo em vista a presença de itens no estoque inicial, importados de vinculadas e que foram levados a custo durante o ano-calendário sob fiscalização, a fiscalização procedeu aos ajustes correspondentes, de acordo com as quantidades consumidas, conforme tabela de fls. 1469/1479, totalizando um ajuste de R\$ 5.356.413,02.

Da conclusão

Com base nas tabelas de ajuste supracitadas (Importações de Vinculadas Consumidas e Estoques Iniciais de Vinculadas Consumidos), o total passível de ajuste para o ano-calendário sob fiscalização é de R\$ 31.324.506,77 (R\$ 25.968.093,75 + R\$ 5.356.413,02).

Considerando que a contribuinte efetuou ajustes espontâneos na DIPJ no valor total de R\$ 13.171.664,44 (soma dos métodos PRL20, PIC e outros não especificados), o montante a ser ajustado, já descontados os ajustes espontâneos, é de R\$ 18.152.842,33 (R\$ 31.324.506,77 - R\$ 13.171.664,44).

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2008:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 3º da Lei nº 9.249/95; artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99; e artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000	
Crédito Tributário (em reais)	3.176.747,40	Imposto
	2.382.560,55	Multa proporcional (75%)
	1.173.172,81	Juros de mora (cálculo até 11/2012)
	6.732.480,76	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigos 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90 e pelo artigo 17 da Lei nº 11.727/2008; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	1.143.629,07	Contribuição
	857.721,80	Multa proporcional (75%)
	422.342,22	Juros de mora (cálculo até 11/2012)
	2.423.693,09	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até	6.732.480,76	IRPJ

Processo nº 16561.720149/2012-35
Acórdão n.º 1301-003.291

S1-C3T1
Fl. 2.013

11/2012	2.423.693,09	CSLL
	9.156.173,85	TOTAL

Obs.: Houve compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) de períodos anteriores (limite de 30%).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 13/11/2012, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 12/12/2012, a impugnação de fls. 1829/1869, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

A impugnante calculou os seus preços-parâmetro para os seus produtos importados de acordo com os três métodos passíveis de aplicação a operações de importação no ano-calendário de 2008, conforme o caso, quais sejam: (1) PRL com margem de 60% (PRL60), nos casos de bens importados aplicados à produção, e com margem de 20% (PRL20), nas demais hipóteses, (2) PIC e (3) CPL. Todos segundo a sistemática da Lei nº 9.430/96.

Tais cálculos resultaram em ajustes às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que totalizaram R\$ 13.171.664,44.

Não obstante tenha seguido à risca os preceitos da Lei nº 9.430/96, a impugnante foi autuada.

Em relação especificamente ao método PRL60, percebe-se no Termo de Verificação Fiscal e nos cálculos apresentados pela fiscalização que as divergências apuradas decorrem da utilização da sistemática da Lei nº 9.430/96 pela impugnante, ao passo que a fiscalização adota a sistemática da IN SRF nº 243/2002.

DA APURAÇÃO DO PRL60 – LEI Nº 9.430/96 (ADOTADA PELA IMPUGNANTE) VERSUS IN SRF Nº 243/2002 (BASE DO AUTO DE INFRAÇÃO)

Comparação entre as sistemáticas para o PRL60 – Ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

Conforme já mencionado, a maior diferença entre os cálculos preparados pela impugnante e os cálculos preparados pela fiscalização diz respeito à forma de cálculo do PRL60. De um lado, a impugnante utilizou a mecânica determinada pela Lei nº 9.430/96 e, de outro lado, a fiscalização utilizou a sistemática imposta pela IN SRF nº 243/2002, a qual carece de base legal.

Qualquer simulação de cálculos comprova que são diferentes os valores apurados por cada uma das sistemáticas, sendo que a efetuada com base na Lei nº 9.430/96 apresenta ajustes muito menores que a regulada pela IN SRF nº 243/2002.

Instruções normativas são meras normas internas da Administração, que não possuem força de lei, não tendo, assim, o condão de criar direitos ou restrições aos contribuintes.

A Constituição Federal (CF/88) dispôs, em seu artigo 5º, inciso II, acerca do princípio da legalidade.

Em matéria tributária este princípio torna-se ainda mais rígido, pelo que dispõe o artigo 150, inciso I, da CF/88, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tal princípio é albergado, ainda, no artigo 97 do CTN.

Assim, ao estabelecer nova forma de cálculo do PRL60, a IN SRF nº 243/2002 violou frontalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Diante disso, não podemos chegar à outra conclusão que não o cancelamento do presente Auto de Infração, tendo em vista o fato de a impugnante ter se utilizado da mecânica de cálculo do PRL60, conforme regulado pela Lei nº 9.430/96.

Fonte do método PRL60, eficácia plena da Lei nº 9.430/96 e o papel das instruções normativas

Chama-se "eficácia técnica" a aptidão de uma determina norma para produzir efeitos imediatos, regulando a conduta dos seus destinatários em termos definitivos. Essa eficácia técnica admite alguns graus, conforme a regra necessite ou não de outros enlaces normativos, de maior concretude, para produzir efeitos.

Tem-se se assim, de acordo com esses graus, normas de eficácia plena, de eficácia limitada e de eficácia contida.

No caso do artigo 18, inciso II, item 1, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000), é inequívoco que estamos diante de norma de eficácia plena.

No caso da regra de PRL60, observa-se que, em nenhum momento, o legislador remete a uma integração posterior para que a norma possa ser plenamente aplicada; também não estabelece nenhuma autorização para que uma regulamentação venha a restringir os seus contornos pré-estabelecidos.

Portanto, tratando-se de norma plenamente eficaz, tem-se que sempre foi juridicamente possível a aplicação direta da lei, independentemente de qualquer integração que viesse a ser feita por instrução normativa.

Aliás, encontra-se exatamente aqui a justificativa para a ausência de motivação, pelo Auto de Infração, da suposta ilegalidade praticada pela impugnante na sua apuração do preço-parâmetro. Não o fez a fiscalização, porque não há como negar a plena consistência da conduta da impugnante perante a Lei.

Do reconhecimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelo Judiciário

Destaque-se que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) reconheceu a incompatibilidade entre a sistemática da IN SRF nº 243/2002 e da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, de acordo com a RFB, a nova fórmula de cálculo prevista pela IN SRF nº 243/2002 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002 (artigo 45 da IN SRF nº 243/2002). Se a RFB entendesse que a fórmula prevista pela IN SRF nº 243/2002 apenas reproduziria os termos da Lei nº 9.430, certamente teria declarado seu caráter interpretativo e aplicado a IN SRF nº 243/2002 para fatos pretéritos, o que não ocorreu.

Mas não é só.

Em 03/04/2012, foi editada a MP nº 563/2012, por meio da qual pretendeu-se introduzir uma grande evolução em matéria de preços de transferência. Posteriormente, referida medida provisória foi convertida na Lei nº 12.715/2012.

O artigo 48 dessa lei introduz mudanças no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, de modo que a margem de lucro aplicável à produção local, que antes impunha a absurda margem de 60%, foi substituída por uma margem de 20% (regra geral), com exceções para alguns setores, que possuem margens de 30% e 40%.

Ademais, a Lei nº 12.715/2012 introduz no nosso ordenamento jurídico a sistemática contida na IN SRF nº 243/2002 via instrumento competente, ou seja, lei em sentido estrito.

Cumprе ressaltar que essa não foi a primeira oportunidade em que se tentou criar fundamento de validade para a IN SRF nº 243/2002. Em dezembro de 2009, o Governo Federal editou a MP nº 478/2009, por meio da qual tentou sanar a carência de base legal da IN SRF nº 243/2002, introduzindo o seu texto na Lei nº 9.430/2012. Entretanto, referida a MP 478/2009 acabou por não ter sido convertida em lei.

Ao contrário da MP 478/2009, a MP 563/2012 foi convertida na Lei nº 12.715/2012, porém, os dispositivos dessa lei que tratam das regras de preços de transferência entrarão em vigor somente a partir de 1º de janeiro de 2013.

Ora, o estabelecimento dessa *vacatio legis* pelo legislador ordinário deixa claro que as alterações promovidas na Lei nº 9.430/96 são inovações em nosso sistema jurídico, não se podendo alegar que a IN SRF nº 243/2002 traz apenas uma forma de interpretação da Lei nº 9.430/96, passível de ser invocada antes mesmo das alterações promovidas pela Lei nº 12.715/2012.

Em suma, tomando-se por base os casos das MPs nºs 478/2009 e 563/2012 (posteriormente convertida na Lei nº 12.715/2012), é forçoso concluir que até a edição da MP nº 563/2012 a IN SRF nº 243/2002 não possuía base legal e que suas disposições eram completamente distintas da redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

A incompatibilidade entre a IN SRF nº 243/2002 e a Lei nº 9.430/96 já vem sendo discutida também na esfera judicial. Veja-se decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos do processo nº 2007.61.00.034048-7/SP.

Ademais, não obstante existam decisões na esfera administrativa que sustentem que a IN SRF nº 243/2002 seria uma das interpretações possíveis da Lei nº 9.430/96, há que se destacar as recentes decisões da 2ª Turma da 3ª Câmara (Acórdão 1302-00.915) e da 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão 1202-000.835).

Problemas no cálculo do PRL60 segundo a IN SRF nº 243/2002

O cálculo do método PRL60 segundo a sistemática prevista pela IN SRF nº 243/2002 gera uma série de problemas e erros lógicos, a seguir sintetizados:

- (1) Para a sistemática da IN SRF nº 243/2002, é mais interessante importar produto acabado do que produzir no Brasil. O cálculo do PRL60 proposto pela IN SRF nº 243/2002 prejudica a indústria nacional e incentiva a produção em outros países;
- (2) O cálculo do PRL60 proposto pela IN SRF nº 243/2002 possui erro lógico, que resulta em cálculo circular que incentiva a manipulação de preços; e
- (3) A IN SRF nº 243/2002 exige margem de lucro 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência (itens nacionais e importados de terceiros).

Da legalidade da conduta da contribuinte

Ainda que se parta da premissa de que a IN SRF nº 243/2002 não contraria o texto da Lei nº 9.430/96, não há como se extrair dessa premissa a conclusão de que seria ilegal a conduta da contribuinte, ao adotar método de apuração cuja fonte direta é a lei.

Nessa linha, também não há como se sustentar a validade da autuação, pois deixou de demonstrar em que ponto a conduta da contribuinte afrontou a lei.

Isto porque, não há dúvidas de que o entendimento empregado pela impugnante também configura uma das interpretações possíveis da lei. Tanto é verdadeiro que as instruções normativas anteriores (IN SRF nº 113/2000 e IN SRF nº 32/2001) a reproduziam com total fidelidade.

E mesmo dentre a sistemática da Lei nº 9.430/96, existe a possibilidade de se calcular o método PRL60 de diferentes maneiras, dado que a expressão "valor agregado" não foi definida pelo legislador e comportaria, no mínimo, três possibilidades de interpretação, conforme alertou SCHOUERI, ao afirmar que:

"7.5 Aparentemente, o posicionamento mais adequado para determinação do quantum a ser considerado como valor agregado ao bem produzido no país poderia considerar três hipóteses:

- 1) *VA = preço líquido de venda - custo do bem importado;*
- 2) *VA = custo total - custo do bem importado;*
- 3) *VA = custo de fatores locais (mão-de-obra, materiais secundários etc)".*

Outro fator que pode influir no cálculo do PRL60 segundo a Lei nº 9.430/96 é a utilização ou não de mais de um produto importado sujeito ao controle de preços de transferência, o que é muito comum no caso da impugnante.

Para esses casos, haveria a possibilidade de se proporcionalizar o preço parâmetro para os casos em que há mais de um produto importado.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que a impugnante contratou a renomada empresa de consultoria Deloitte para efetuar simulação da sistemática de proporcionalização do preço-parâmetro, também conhecida como "importação" ou como "Matéria-Prima Total".

Cumpre salientar que a metodologia empregada pela impugnante reflete interpretação originária, diretamente imbricada com a literalidade da lei.

Caso se defenda que a IN SRF nº 243/2002 não afronta a Lei, não se pode sustentar, por consequência lógica, que ela impede a aplicação da metodologia utilizada pela impugnante, estabelecida direta e literalmente por esta.

Assim, ainda que atue no espectro semântico de uma das interpretações possíveis da lei, não pode a IN SRF nº 243/2002 afastar a faculdade dos contribuintes em continuar empregando a outra interpretação possível, decorrente de norma legal de eficácia plena.

Diante disso, não resta dúvidas que o procedimento adotado pela impugnante está totalmente de acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e nunca poderia ser afastado sob o argumento de que uma instrução normativa melhor atende ao espírito do Lei.

Destaque-se que inexistente na legislação brasileira um método preferencial para aferição do preço de transferência.

Com efeito, o nosso legislador facultou ao contribuinte a adoção do método que bem lhe aprouver, inclusive podendo adotar, para fins de dedução no lucro tributável, o método que lhe trouxer o maior valor, sempre limitado, todavia, ao preço da aquisição da operação transacionada. É o que se extrai da leitura do artigo 18, §§ 4º e 5º da Lei nº 9.430/96, na forma em que vigia em 2008.

Em outras palavras, é de livre escolha do contribuinte o método para aferição do preço de transferência, devendo, pois, a Administração restringir sua análise exclusivamente à averiguação do método escolhido pelo contribuinte e à comprovação do cálculo por ele realizado.

Tal entendimento foi, inclusive, confirmado pelo CARF em recente decisão (Primeira Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo nº 16561.000008/2006-54, sessão de 24/05/2011).

DOS TRATADOS FIRMADOS ENTRE O BRASIL E OS PAÍSES DE ONDE A IMPUGNANTE IMPORTA OS PRODUTOS QUE FORAM OBJETO DE AJUSTE

Conforme se verifica na DIPJ, a impugnante realiza grande volume de importações com pessoas residentes em países com os quais o Brasil firmou Tratado para Evitar a Dupla Tributação, em especial (os mais relevantes), México, Argentina, Coréia e Espanha, conforme se verifica nas Fichas 32 e 33 da DIPJ.

Como é sabido, os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas internas de direito tributário, consoante o artigo 98 do CTN.

Por essa razão, os Estados Contratantes somente podem tributar uma determinada situação, se tal tributação não estiver vedada pelo acordo de bitributação.

Pois bem. O artigo 9 - "b", do acordo para evitar a bitributação firmado entre o Brasil e a Áustria, dispõe que:

"Artigo 9

Empresas Associadas

Quando:

(...)

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante, e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais e financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal".

O texto acima transcrito - uma reprodução do artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE e também presente nos tratados firmado entre o Brasil e todos os países supracitados - quer significar, no dizer da própria OCDE, que "*não é autorizado qualquer ajuste nas contas de empresas associadas se as transações entre tais empresas se efetuaram em condições de um mercado aberto normal (em bases arm's length)*".

Nesse caso, poderia o Direito Brasileiro ajustar apenas e tão somente as transações que não respeitem o princípio "*arm's length*". Somente as transações que não obedeçam a esse princípio, segundo a interpretação oficial da OCDE, é que podem ser tributadas.

Ou seja, ainda que se entendesse a título ilustrativo que a IN SRF nº 243/2002 pudesse majorar um tributo sem base legal, ter-se-ia de admitir que a sua aplicação estaria vedada em razão dos tratados, já que os mesmos determinam a observância do princípio do "*arm's length*".

Não é demais ressaltar que os tratados assinados pelo Brasil não se interpretam conforme a legislação de qualquer dos Estados Contratantes, mas segundo as regras do Direito Internacional Público, consolidadas pela Convenção de Viena. Por conseguinte, o princípio "*arm's length*" não fica atado às normas brasileiras de preço de transferência, mas ao conceito que deflui do próprio acordo de bitributação.

É por isso que, não tendo comprovado a fiscalização de que os preços e métodos adotados pela impugnante estariam em desacordo com o princípio "*arm's length*", não se pode fazer aplicar a IN SRF nº 243/2002 em nenhuma hipótese.

Em outras palavras, a fiscalização deveria ter comprovado que as transações efetuadas pela impugnante não obedeceram aos princípios do "*arm's length*" e, uma vez efetuada a devida prova, exigir tributos devidos com base nesse método.

Tendo em vista a mais completa ausência de qualquer comprovação nesse sentido, resta claro que a exigência da fiscalização está em desacordo com os tratados firmados pelo Brasil e, portanto, o Auto de Infração deve ser cancelado.

DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A PARCELA DA MULTA

Ao analisar, de modo geral, a prática reiteradamente realizada pelas autoridades fiscais na lavratura de Autos de Infração, verifica-se que não é incomum a aplicação de juros SELIC sobre a parcela da multa cobrada, em descumprimento às determinações do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Em conformidade com o referido artigo, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias. É o que corrobora a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a eventual futura incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício.

DO PEDIDO

Processo nº 16561.720149/2012-35
Acórdão n.º **1301-003.291**

S1-C3T1
Fl. 2.018

Em vista de todo o exposto, requer a impugnante o cancelamento integral do Auto de Infração.

Por derradeiro, protesta, ainda, pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente impugnação.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

O contribuinte foi intimado da decisão em 18 de julho de 2014 (fl. 1927), apresentando recurso voluntário de fls. 1929-1971 em 08 de agosto 2014. Em resumo, reafirma os termos de sua impugnação, argumento que a IN SRF 243/2002 seria ilegal e requerendo ainda, de forma subsidiária e caso mantida a exação, a não incidência de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

2 MÉRITO

Inicialmente, convém ressaltar que, tratando-se de exigências de IRPJ e CSLL com base nos mesmos dispositivos legais, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se integralmente à exigência de CSLL.

2.1 TRATADOS INTERNACIONAIS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

No que diz respeito na suposta colisão entre o disposto nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, e o conteúdo de tratados internacionais subscritos pelo Brasil, não assiste razão à recorrente.

Sobre o tema, recentemente a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento se pronunciou sobre a matéria. Peço vênia para transcrever os fundamentos do voto do Conselheiro Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira no acórdão 1402-002.814:

Em relação aos tratados internacionais apontados, não assiste razão ao contribuinte. Os tratados convivem harmonicamente com as normas de preços de transferência, via art. 9º (CMOCDE). A única questão que pode ser colocada em relação a tratados, que não é o caso, são as hipóteses de pessoas vinculada prevista no art. 23 que não se enquadram na redação do tratado. O desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão arm's length, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP, cumprindo com o requisito do tratado.

Esta c. Turma já apreciou a matéria em recente julgado que peço vênia para incorporar às minhas razões de decidir:

(...) Ocorre que os acordos então vigentes não definiram, nem limitaram, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas possibilitaram a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, os Acordos não prevêm a utilização de métodos de preço de transferência. No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência se encontram delineados nos artigos

18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas. Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com os suscitados acordos internacionais. (Proc. n. 10283.720642/201114 , Acórdão n.1402002.122 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Vale notar que há resposta Solução de Consulta sobre a matéria cuja transcrição se faz oportuna:

COSIT nº 6, de 23/11/2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

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

Do exposto não vejo como prosperar a pretensão da recorrente neste ponto na medida em que o tratado contra bitributação em absolutamente nada obsta a aplicação das regras de Preço de Transferência.

No mesmo sentido se decidiu no acórdão 1103-00.608 (sessão de 17/01/2012), de relatoria do Conselheiro Marcos Shiguelo Takata, cujo excerto de interesse de sua ementa reproduz-se a seguir:

[...]

TRATADOS INTERNACIONAIS – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O Brasil não adotou em seus tratados o previsto no art. 9º, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE, mas somente o § 1º dela. O preceito contido neste autoriza a aplicação de ajustes de preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre empresas associadas ou vinculadas situadas nos Estados contratantes, não for observado o arm's length price. Inexistência de ofensa ao art. 9º dos Tratados celebrados pelo Brasil.

Desse modo, rejeito a alegação da recorrente sobre a suposta contradição/colisão entre as normas brasileiras de preço de transferência e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação da renda.

2.2 DA ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

A respeito do tema, a fim de se evitar tautologia, adoto o voto do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto no acórdão 1402-001.418 aquiescendo a legalidade da norma complementar em questão.

A linha argumentativa principal do sujeito passivo dirige-se ao fato do Fisco, diferentemente da interessada, na aplicação do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência ter seguido as orientações estabelecidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 243/2002.

Defende a obediência exclusivamente as disposições da Lei nº 9.430/96 pois segundo alega a IN, sendo norma secundária, reveste-se de ilegalidade ao promover majoração da base de cálculo do tributo e inovado na metodologia de cálculo do ajuste.

Assim, deve-se verificar se de fato ocorreu essa majoração ou inovação.

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

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

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

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)
 PP = 500,00 – 210,00
Preço parâmetro = 290,00

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na revendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro – em desacordo com a norma – mesmo implicando aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00
 Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00
 Preço parâmetro = 500,00 – ML 60% (PLV – VA)
Preço Parâmetro = 290,00

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado no País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
 PP = 500,00– 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00
 Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
 Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
 PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

*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;*

(grifos nossos)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

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

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da

expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

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

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

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de *técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

*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, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

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

e) e **do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

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

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

ou

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução **dos** valores referidos nas alíneas anteriores e **do** valor

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

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

agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

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

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

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

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

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

*II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, **diminuídos dos** descontos incondicionais concedidos, **dos** impostos e contribuições sobre as vendas, **das** comissões e corretagens pagas e **do** valor agregado ao bem produzido no País.*

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

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

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao

objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
Valor agregado (VA) = 150,00
% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%
Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90
Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)
PP = 173,90 – 104,34
Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (R\$ 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

*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).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal cofirmou esse entendimento:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - 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 n.º 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 n.º 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF n.º 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 individual 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 consequente 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 n.º 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 PRL-60, 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 Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/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 PRL-60, 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.)

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Do até aqui exposto, entendo que a fiscalização agiu com correção na apuração dos ajustes que implicaram na formalização da exigência.

Convém ressaltar que tal entendimento vem sendo acolhido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como, por exemplo, no acórdão 9101-003.415, julgado na sessão de 06 de fevereiro de 2018, cujo excerto de interesse da ementa reproduzo a seguir:

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

Por essas razões, mantenho integralmente a decisão recorrida sobre o tema.

3 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

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)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, 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. (destacou-se)

A obrigação 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, tornando-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, , 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 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 a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, 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.

Cabe referir, 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.

No âmbito do Poder Judiciário, 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 ESPECIAL2008/0239572-8 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).*

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, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), 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.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpram esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso,

para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto