



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

<b>Processo nº</b>	16561.720164/2014-45
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1301-002.831 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de março de 2018
<b>Matéria</b>	IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
<b>Recorrente</b>	SCANIA LATIN AMERICA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.**

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

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN SRF nº 243/2002. LEGALIDADE.**

A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade, mas define critério de interpretação e aplicação da lei, compatível com o disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.**

Na apuração do preço de transferência pelo método PRL60, devem ser adicionados ao preço praticado os valores de frete, seguro e o do Imposto de Importação, de modo a permitir a comparação do preço praticado com o preço parâmetro, no qual aquelas despesas já se encontram inseridas.

**MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.**

É vedado no processo administrativo examinar a aplicabilidade da multa sob o prisma da proporcionalidade ou da razoabilidade, por implicar uma forma indireta de controle de constitucionalidade, o que foge à competência do CARF, nos termos do entendimento consagrado na Súmula CARF nº 2.

**JUROS DE MORA. EMPREGO DA TAXA SELIC. VALIDADE.**

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.

**JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.**

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

**CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.**

Quando os lançamentos relativos a IRPJ e a CSLL tiverem origem nos mesmos fatos, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild que, em primeira votação, votaram por dar provimento ao recurso, e, em segunda votação, por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a incidência de juros sobre a multa de ofício. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Roberto Silva Junior.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relatora

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelsinho Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Cuida-se de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL (fls), com os respectivos acréscimos legais, totalizando o valor de R\$ 25.503.030,07 referente ao ano-calendário de 2010.

Vejamos as descrições dos fatos do auto de infração e seus desdobramentos, conforme se extrai do relatório constante no Acórdão nº 08-36.042 prolatado pela 8ª Turma da DRJ/RJO (fls. 1289/1299):

Nos termos expostos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.116/1.175), o lançamento em foco decorreu dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal:

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do início da Ação Fiscal, mediante o recebimento do Termo de Início de Fiscalização AC 2009, no qual foi solicitada a apresentação de Demonstrativo Consolidado referente à apuração dos preços de transferência na importação de itens adquiridos de empresas vinculadas.

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização a empresa juntou, entre outros, uma listagem com todos os itens importados de empresas vinculadas, num total de 12.659 itens e R\$ 512.013.849,26, conforme consta de listagem de fls. 26 a 206 do documento e-processo “Resposta ao Termo de Início de Fiscalização”.

Tendo em vista a grande quantidade de itens importados de empresas vinculadas pelo contribuinte e tendo em vista também que a empresa não dispunha do levantamento completo de preços de transferência referente a todos os itens, conforme resposta desta, fls. 2 e 3 do documento “Resposta ao Termo de Início de Fiscalização” do e-processo, a fiscalização decidiu realizar um corte na quantidade de itens a serem auditados no curso da fiscalização.

Assim sendo, a empresa foi intimada, por meio do Termo de Intimação 01, a apresentar o Demonstrativo Consolidado de Apuração do Preços de Transferência na Importação até o 1.578º produto com maior volume de importação, o que compreende 90% do volume total importado de empresas vinculadas no ano sob fiscalização.

A empresa então apresentou o Demonstrativo solicitado no item anterior, o qual consta de fls. 4 a 33 da Resposta ao Termo de Intimação 01 do e-processo. Neste demonstrativo verifica-se que o contribuinte utilizou os métodos PRL, PIC e CPL.

A fiscalização, por meio do Termo de Intimação 02, solicitou ao contribuinte que apresentasse a documentação comprobatória da apuração dos preços parâmetros por meio do CPL, bem como todas as memórias de cálculo detalhadas de apuração dos preços parâmetros, preços praticados e ajustes apurados para todos os itens constantes do Demonstrativo Consolidado de Apuração dos Preços de Transferência.

Em 08/04/2014 o contribuinte apresentou a documentação e planilhas referentes às memórias de cálculo dos itens importados para os quais foi apurado o preço parâmetro por meio do CPL oriundos da Argentina. Para estes itens o contribuinte apresentou as planilhas de detalhamento do CPL (estrutura de rateio, composição de custo do material, distribuição de custos da produção e cálculo do

CPL). O contribuinte apresentou também a Declaração de Imposto de Renda submetida ao fisco daquele país no AC fiscalizado, bem como cópia de faturas de comprovação dos preços de matérias-primas. Toda esta documentação foi juntada no e-processo no documento “Dados versão final – SCANIA”. No entanto, quanto aos itens importados para os quais foi adotado o CPL oriundos da Suécia não logrou apresentar a documentação solicitada, conforme sua resposta ao Termo de Intimação 02 de 08-04-2014.

Em 08/05/2014 o contribuinte apresentou as memórias de cálculo dos preços parâmetros por meio do PIC e do “PRL LEI”. Estas memórias de cálculo se constituem em arquivos extraídos do sistema TPS Console – Consultoria Deloitte. São arquivos individualizados por produto, sendo 1 arquivo composto de diversas planilhas contendo detalhes da apuração de Preços de Transferência de cada produto importado sujeito ao controle de Transfer Pricing. Nestes arquivos constam as memórias de cálculo detalhadas de importações, inventário, consumo, composição do consumo, detalhes de cálculo do Preço Parâmetro (CPL, PRL ou PIC), vendas (para os casos de preços parâmetros apurados pelo PRL) e ajustes. A versão final destes dados e documentos foi juntada no e-processo por meio do Documento “Dados Versão Final SCANIA”. Nesta ocasião o contribuinte apresentou também as memórias de cálculo de 1 item CPL oriundo da Suécia e solicitou prorrogação para fornecer o material ainda faltante referente a este método, conforme sua resposta ao Termo de Intimação 02 de 08/05/2014.

Em 28/05/2014 o contribuinte complementou as memórias de cálculo do CPL oriundo da Suécia. Foram apresentadas as memórias referentes a 7 dos 10 itens CPL-Suécia, bem como documentos de suporte como faturas e a declaração de renda apresentada naquele país, conforme resposta ao Termo de Intimação 02 em 28/05/2014.

Finalmente em 17/06/2014 o contribuinte apresentou o material que ainda faltava referente à apuração do CPL oriundo da Suécia.

A fiscalização, após análise das memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação 02, constatou que este apurou os preços parâmetros por meio do PRL com margem de 60% em desacordo com o previsto na IN SRF 243/2002.

Assim sendo, por meio do Termo de Intimação 03, foi solicitado que a empresa apresentasse o seguinte: os cálculos com base na metodologia prevista na IN SRF 243/2002, para os itens em que o contribuinte apurou o preço parâmetro por meio do PRL com margem de 60%; as faturas que subsidiaram a apuração dos Preços Parâmetros por meio do PIC; dados detalhados referentes à produção (ordens de produção e relação insumo-produto) dos produtos para os quais os insumos importados de empresas vinculadas foram utilizados.

O contribuinte, então, em sua resposta ao Termo de Intimação 03, apresentou parte das faturas que subsidiaram a apuração do PIC e solicitou dilação de prazo a fim de apresentar todas as faturas solicitadas. O restante das faturas de suporte ao PIC foram efetivamente apresentadas posteriormente pelo contribuinte, em diversas datas, e juntadas por esta fiscalização às primeiras faturas no e-processo (documento e-processo “Dados Versão Final – SCANIA”) a fim de facilitar a consulta a estes documentos. Nesta mesma data, o contribuinte juntou também os arquivos contendo dados de produção que foram solicitados pelo fisco, bem como o recálculo da apuração dos preços parâmetros por meio do PRL com margem de 60% de acordo com a metodologia prevista na IN SRF 243/2002. No entanto, o contribuinte

destacou que não concorda com a adoção desta Instrução Normativa, conforme sua resposta (fl. 3 do Documento resposta à Intimação 03 do e-processo).

O fisco, analisando as faturas apresentadas, em confronto com as memórias de cálculo do PIC, constatou, em alguns casos, as seguintes inconsistências: o preço da operação constante das memórias de cálculo divergia do preço constante da fatura; o preço da operação constante das memórias de cálculo coincidia com preço constante da fatura, mas o valor efetivamente pago na operação era inferior, conforme consta da própria fatura. Ainda com relação à apuração do PIC, o fisco verificou que fora computada a média de valores apurados em operações independentes dos anos de 2008 e 2009, quando a legislação de regência do PIC prevê utilização de operações de outros períodos somente quando não houver operações no ano fiscalizado.

Assim sendo, a fiscalização, por meio do Termo de Intimação 04 (Doc. Intimação 04 do e-processo), intimou o contribuinte a: a) Verificar as inconsistências e divergências apontadas pelo fisco em relação ao confronto entre as memórias de cálculo e os documentos que subsidiaram o PIC, efetuando as devidas correções nas memórias de cálculos. b) Refazer os demonstrativos de apuração dos preços parâmetros pelo PIC utilizando somente dados do AC 2009, tendo em vista que as operações de outros períodos somente devem ser utilizadas para apuração do preço parâmetro no caso de não ter ocorrido operações independentes no ano fiscalizado, conforme legislação em vigor. c) Reapresentar o demonstrativo de resumo de apuração de ajustes dos Preços de Transferência na importação completa, após todos os recálculos e correções efetuadas.

O contribuinte, em sua resposta ao Termo de Intimação 04, de 19-08-2014, reconheceu as divergências apontadas pelo fisco entre as memórias de cálculo e as faturas do PIC, corrigindo estes cálculos e os respectivos demonstrativos. A empresa também reapresentou todos os demonstrativos solicitados pelo fisco e excluiu do cálculo do preço parâmetro do PIC as operações realizadas em calendário diverso do fiscalizado. O demonstrativo atualizado de resumo da apuração de ajustes por produto, inclusive com o cálculo do PRL margem de 60% de acordo com a IN SRF 243/2002, foi juntado no Anexo I deste Termo e suas informações foram totalizadas conforme quadro a seguir:

#### Resumo da Apuração dos Preços de Transferência AC 2009

SCANIA LATIN AMERICA LTDA

(Apuração detalhada no Anexo I deste Termo)

Método PT Utilizado	Quantidade de itens importados	Valor Total Importado em R\$	Ajustes apurados em R\$
PIC	1.130	340.059.512,40	0,00
PRL	366	98.996.703,51	33.897.736,82
CPL	20	11.299.025,97	0,00
Sem Método	62	10.496.450,32	0,00
Total	1.578	460.851.692,21	33.897.736,82

---

Tabela 02 – Ajustes apurados no curso da ação fiscal (PRL de acordo com a Lei 9.430/96 e IN 243/2002)

A fiscalização analisou a apuração realizada pelo contribuinte e constatou que havia alguns erros na apuração que foram apontados e corrigidos no curso da ação fiscal. Além disso, o fisco constatou a ocorrência de um ponto de divergência entre a metodologia adotada pelo contribuinte e aquela prevista na legislação de regência. Assim sendo, a fim de reduzir possíveis controvérsias com relação aos cálculos a serem realizados segundo entendimento do fisco, foi solicitado ao contribuinte a apresentação dos cálculos de acordo com o entendimento da fiscalização (IN SRF 243/2002), ao que o contribuinte atendeu, e estes cálculos foram verificados e ratificados pelo fisco. Ressalte-se que a intenção do Fisco foi de dirimir todas as dúvidas sobre os cálculos antes do encerramento da ação fiscal.

Conforme se pode verificar da tabela 02 anteriormente transcrita, somente foram apurados ajustes tributáveis decorrentes da apuração dos Preços de Transferência em alguns casos de PRL com margem de 60%. Assim sendo, a fim de exemplificar os dados utilizadas no levantamento dos preços parâmetros com este método, foram juntadas no Anexo II deste Termo todas as planilhas do item importado “1423860 – CARCAÇA DA CAIXA DE MUDANÇAS”. As planilhas constantes deste Anexo II são descritas e analisadas a seguir.

Nas planilhas do Anexo II de “Importações” (fls. 1 a 5), Saldos de Inventário (fl. 6), Consumo (fl. 7) e Composição do Consumo (fl. 8 a 10) do Anexo, observa-se que o contribuinte calculou corretamente o preço praticado nas importações com base nas compras de empresas vinculadas no exterior (valor CIF adicionado do Imposto de Importação) ponderadas com o estoque inicial, conforme previsto na legislação de regência, IN SRF 243/2002, art. 4º § 4 e art. 12, § 3º.

Na planilha de Vendas (fls. 11 a 71 do Anexo II), verifica-se que o contribuinte apurou corretamente os valores a serem deduzidos do montante de vendas brutas a fim de determinar o valor de vendas líquidas de cada um dos produtos acabados nos quais foram empregados os insumos importados sujeitos ao controle de Preços de Transferência, conforme previsto na legislação IN SRF 243/2002, art. 12, § 11, item I.

A fiscalização realizou verificação dos dados de vendas apresentados pelo contribuinte, por amostragem, mediante cruzamento dos dados utilizados pelo contribuinte citados no item anterior e os dados informados nos sistemas de Nota Fiscal Eletrônica (NF Eletrônica) e Sistema Público de Escrituração Digital (SPED Fiscal).

Conforme planilha de apuração do preço parâmetro PRL com margem de 60% do item importado Código 1423860 – CARCAÇA DA CAIXA DE MUDANÇAS (fls. 72 a 180 do Anexo II), verifica-se que o contribuinte apurou corretamente o preço parâmetro, conforme previsto na IN SRF 243/2002, art. 12, § 11, itens I a IV.

Do mesmo modo foram calculados os preços parâmetros e respectivos ajustes para os outros itens importados utilizados como insumo na produção e obtidos os resultados já resumidos na Tabela 02 deste Termo.

Assim sendo, o valor tributável, o qual, diga-se, apurado pelo contribuinte, e conferido pelo Fisco, aplicando-se a metodologia da IN SRF 243/2002, para os casos de utilização do método PRL de insumos aplicados na produção, abaixo transscrito:

<b>Valor Total do Ajuste (PRL pela IN SRF 243/2002) calculado pelo contribuinte.</b>	<b>33.897.736,82</b>
<b>(-) Ajuste dos mesmos itens já oferecido à tributação na DIPJ AC 2009</b>	<b>0,00</b>
<b>(=) Valor Tributável</b>	<b>33.897.736,82</b>

A importância de R\$ 33.897.736,82 constitui, portanto, o valor tributável para fins de lançamento de ofício e lavratura dos Autos de Infração de IRPJ e CSL.

Concluindo, o fisco e o contribuinte divergiram, quanto ao entendimento da aplicação da legislação, na medida em que o contribuinte entende que a metodologia de cálculo prevista na IN SRF 243/2002 estaria em desacordo com o disposto na Lei 9.430/96 e o fisco, por sua vez, não compartilha tal entendimento.

O contribuinte realizou a apuração dos ajustes de Preços de Transferência na importação, para os itens importados utilizados na produção, de acordo com o previsto na IN SRF 32/2001. No entanto, no ano-calendário fiscalizado, qual seja, 2009, a IN SRF 32/2001 já havia sido expressamente revogada pela IN SRF 243/2002. O contribuinte recusou-se, no ajuste oferecido à tributação na DIPJ AC 2009, a adotar a metodologia de cálculo prevista na IN SRF 243/2002, argumentando que esta estaria em desacordo com o previsto na Lei 9.430/96, tanto assim que denomina o ajuste oferecido à tributação como “Cálculo com Base na Lei 9.430/96”, conforme consta de seus demonstrativos de apuração dos mencionados ajustes.

Sobre este tema já existe vasta jurisprudência que corrobora o entendimento de que a IN SRF 243/2002 coaduna-se com o previsto na Lei 9.430/96 alterada pela Lei 9.9559/2000 e foi editada com a finalidade de corrigir a imprecisão metodológica de que padecia a IN SRF 32/2001.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação em 15/01/2015 (fls. 1.201/1.240) requerendo o cancelamento da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração, alegando, em síntese, o seguinte.

. que, no presente caso, o preço parâmetro, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos valores das importações na apuração do IRPJ e da CSL foi apurado com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro ("PRL"). Por se tratar de importação de insumos destinados à industrialização, foi descontada a margem de lucro de 60% ("PRL 60") sobre o preço de revenda líquido, conforme determina a Lei 9.430/96, no artigo 18, inciso II, alínea d, itens 1 e 2.

. que, no entender da D. Fiscalização, a Requerente não teria efetuado seus ajustes conforme os parâmetros enunciados na Instrução Normativa nº 243, de 11.11.2002 ("IN 243/02"). Assim, a D. Fiscalização, a partir das informações fornecidas pela Requerente, refez os cálculos do PRL 60 para insumos importados no ano-calendário de 2009, apurando uma diferença de R\$ 33.897.736,82 entre os seus ajustes e os praticados pela Requerente.

que o procedimento adotado pela Requerente no cálculo do PRL 60 está em conformidade com o disposto no artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1 da Lei 9.430/96. As supostas irregularidades apontadas pela D. Fiscalização encontram

suporte unicamente em dispositivos da IN 243/02 que inovaram em relação ao texto legal, ao criar uma metodologia que majora indevidamente a carga tributária das empresas. Na Lei 9.430/96 não há qualquer dispositivo que obrigue a Requerente a calcular o preço parâmetro com base na fórmula trazida sem fundamento legal na IN 243/02.

. que, da análise comparativa da Lei 9.430/96 em relação à IN 243/02, no que diz respeito ao PRL 60, verifica-se claramente que: (i) a IN 243/02 traz elementos de cálculo adicionais e mais complexos do que os verificados na Lei 9.430/96 (cinco fórmulas versus duas); (ii) enquanto a Lei 9.430/96 utiliza o "valor agregado" como elemento para determinação do PRL 60, a IN 243/02 ignora esse elemento e se baseia em critérios de proporcionalidade e isolamento do preço líquido de venda (inexistentes no texto legal). Essas alterações resultam necessariamente em distorções e ajustes superiores aos identificados com base na Lei 9.430/96, o que traduz majoração de tributo sem base legal.

. que pelo cálculo realizado pela D. Fiscalização é fácil perceber que há uma série de elementos que não constam da letra do artigo 18, inciso II, alínea d, item 1, da Lei 9.430/96, e que provocam um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis. Na metodologia adotada pela ora Requerente, que segue exatamente os parâmetros da Lei 9.430/96 não houve ajuste, enquanto na metodologia adotada pela D. Fiscalização, que segue a IN 243/02, o ajuste tributável apurado foi de 33% do valor do componente importado.

. que é nítido que a IN 243/02 extrapolou sua competência, que é de norma meramente regulamentar e interpretativa. Como norma ilegal, não deveria ser adotada pela ora Requerente em prejuízo da Lei 9.430/96.

. que a IN 243/02 criou uma nova sistemática de cálculo do PRL 60 não prevista no artigo 18 da Lei 9.430/96, pelo que não pode ser aplicada ao cálculo do preço parâmetro nas importações objeto do presente processo administrativo, já que implica a majoração da base de cálculo do IRPJ e CSL sem amparo legal.

. que as normas de hierarquia superior podem ser aplicadas diretamente, quando verificada uma antinomia ou incompatibilidade com normas de hierarquia inferior (como ocorreu no presente caso, onde a IN 243/02 extrapolou o disposto na Lei 9.430/96). Cita acórdãos do CARF.

. que a alteração na sistemática de cálculo do PRL implica justamente mudança na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, tornando tais tributos mais onerosos. Uma alteração desse tipo só poderia ser implementada por lei, e não por meio de instrução normativa, sob pena de afronta ao artigo 97 do CTN. Cita acórdãos do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

. que a falta de fundamento legal do cálculo do método PRL 60 introduzido pela IN 243/02 é tão evidente que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a Medida Provisória nº 478, de 29.12.2009 ("MP 478/09"), e posteriormente a Medida Provisória nº 563, de 3.4.2012 ("MP 563/12"), convertida na Lei nº 12.715, de 17.9.2012 ("Lei 12.715/12"), que alterou a Lei 9.430/96.

no critério de cálculo da sistemática dos preços de transferência previstos na Lei nº 9.430/96 visavam "instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa", e assim "reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado", o que se reporta diretamente à questão ora enfrentada.

. que a autoridade administrativa é competente para analisar a falta de fundamento legal da IN 243/02.

. que da mesma forma, a IN 243/02, nos parágrafos 4º e 6º, do artigo 4º, determinou a inclusão dos valores relativos ao transporte e o seguro na apuração do preço utilizado como parâmetro (preço CIF). Nesse ponto, a IN 243/02 também inovou, pois o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, determina que os valores relativos a fretes e seguro internacional serão dedutíveis, em sua integralidade, sempre que suportados pelo importador nacional e pagos a terceiro não-vinculado.

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

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

. que mais uma vez nota-se o excesso da IN 243/02 (parágrafos 4º e 5º, do artigo 4º) em relação ao texto da Lei 9.430/96, com aumento ilegal de tributo.

. que a IN 243/02, nos parágrafos 4º e 6º, do artigo 4º, foi além do previsto na Lei nº 9.430/96, ao determinar a inclusão dos valores relativos ao transporte e o seguro na apuração do preço utilizado como parâmetro.

. que importou os itens objeto do presente processo da Suécia, Bélgica e Argentina. Considerando que esses países firmaram com o Brasil Acordo para Evitar a Dupla Tributação, não há que se falar em obrigatoriedade de adoção de um método para fins de preços de transferência, pelo que bastaria a comprovação de que os preços praticados entre a Requerente e empresas relacionadas são os mesmos praticados em transações similares com pessoas não relacionadas.

. que os Acordos para Evitar a Dupla Tributação possuem a função de limitar a aplicação das regras de preços de transferência naquilo que a legislação interna se mostrar incompatível. Por essa razão, para as importações realizadas com empresas vinculadas na Suécia, Bélgica e Argentina a legislação interna deve se subordinar aos limites do Artigo 9º do Tratado com esses Países.

. que no presente caso, as transações realizadas pela Requerente respeitam os preços justos, inclusive por conta das regras de compliance que norteiam as relações internacionais do grupo.

. que por força dos tratados a empresa pode provar por qualquer meio de prova que não praticou preço em condições de favorecimento.

. que tendo em vista que não houve a utilização de preços em condições anormais, não há que se falar em ajustes de preços de transferência das operações realizadas pela Requerente no ano-calendário de 2009, afinal, de nos termos do Acordo, o ônus da prova de que o preço não corresponde a um preço *arm's length* cabe à D. Fiscalização.

. que caso não se entenda que o ônus da prova seria da D. Fiscalização, a Requerente, em observância ao princípio da verdade material, protesta pela oportunidade juntada de documentos aptos a demonstrar que os preços praticados estão em

---

conformidade com o preço *arm's length* e os preços não merecem ajustes de preços de transferência.

. que considera haver exagero cometido na exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretenso débito em questão, a qual ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade.

. que na forma em que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV da CF/88.

. que, no que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. Cita decisão proferida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, nos autos do Recurso Especial nº 450.422/PR.

. que é evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa aplicada.

. que a Lei nº 9.250, de 26.12.1995 ("Lei 9.250/95"), que instituiu a taxa SELIC como parâmetro para correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal, isto é, tributos e contribuições propriamente ditos. A multa aplicada não é débito decorrente de tributos e contribuições a possibilitar a aplicação da norma legal. A multa é penalidade e, como tal, não há lei que autorize sua correção pela taxa SELIC.

. que não se sustente a previsão do artigo 43 da Lei 9.430/96, pois tal norma apenas autoriza a aplicação dos juros SELIC quando a multa é lançada isoladamente, sem tributo principal devido. Entretanto, essa não é a hipótese destes autos, onde existe o lançamento de um débito principal.

Protesta ainda pela juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72.

A DRJ, ao analisar a impugnação de fls 3413/3441, julgou improcedente a impugnação, mantendo na íntegra a exigência fiscal, acrescida de juros e multa.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seu pedido improcedente.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, razão pela qual dele conheço.

### PRELIMINAR

#### DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

A Requerente importou os itens objeto do presente processo das empresas localizadas na Suécia, Bélgica e na Argentina. Nesse mister, ao considerar que tais países possuem Acordos para Evitar a Dupla Tributação não há que se falar em obrigatoriedade de adoção de um método para fins de preços de transferência, pelo que bastaria a comprovação de que os preços praticados entre a Requerente e empresas relacionadas são os mesmos praticados em transações similares com pessoas não relacionadas.

Isso porque o artigo 98 do CTN é claro ao determinar que os Tratados e as Convenções Internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pelas que lhe sobrevenha. Logo, em matéria tributária, a lei ordinária não pode modificar o Tratado/Convenção Internacional.

Adiante, a Recorrente ressalta que os Acordos para Evitar a Dupla Tributação possuem a função de limitar a aplicação das regras de preços de transferência naquilo que a legislação interna se mostrar incompatível. Por essa razão, para as importações realizadas com empresas vinculadas no Suécia, Bélgica e Argentina, a legislação Interna deve se subordinar aos limites do e 9º dos Tratados, a saber.

"Empresas Associadas

*Quando: a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou*

*b) as mesmas pessoas participarem, direta ou Indirectamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas 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 em virtude de tais condições, podem ser incluídos por um Estado Contratante nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados."*

O referido artigo consagra o princípio do *arm's length*, pelo qual desde que empresas associadas mantenham condições especiais nas suas transações, os Estados poderiam efetuar ajustes de preços de transferência. Note-se que a questão da distribuição indireta de

---

lucros encontra-se relacionada à "obtenção de uma vantagem anormal", que pressupõe a prática de uma transação, por meio da qual sobrevenha vantagem que se considere anormal.

Concluindo que:

Com base nisso, deve-se verificar se as empresas estão envolvidas em relação comercial ou financeira que representariam uma vantagem anormal para uma das partes, ou seja, que as condições aceitas ou impostas sejam diferentes daquelas que seriam impostas se não houvesse vinculação entre as empresas.

A fim de evitar a ocorrência de vantagem anormal por uma das partes, deve-se verificar se o princípio do *arms length* foi respeitado, ou seja, se os preços praticados seriam os mesmos caso a transação fosse celebrada com terceiros não vinculados, afinal a transferência indireta de lucros pressupõe uma divergência entre o preço efetivamente estipulado e o preço "justo" que seria fixado entre empresas não dependentes.

No presente caso, as transações realizadas pela Requerente respeitam os preços justos, inclusive por conta das regras de *compliance*, que norteiam as relações internacionais do grupo.

Apenas se apurada a existência de uma transferência indireta de lucros, o artigo 9º dos Acordos para evitar a dupla tributação atribui à D. Fiscalização o direito de reintegração dos lucros, ou seja, de incluir no lucro da empresa a suposta vantagem que foi indiretamente atribuída à outra. Com base nisso, apenas seriam cabíveis os ajustes pretendidos pela D. Fiscalização, caso tivesse ficado caracterizada a obtenção de vantagem anormal com a utilização dos preços praticados pela Requerente.

(...)

Dessa forma, por força dos Tratados a empresa pode provar por qualquer meio de prova que não praticou preço em condições de favorecimento. As autoridades fiscais, porém, pretendem ajustar o preço de diversos itens aplicada na produção da Recorrente em um cenário em que não ficou comprovada qualquer obtenção de vantagem anormal.

Assim, a Recorrente conclui que não há de se falar em ajustes de preço de transferência, haja vista que não descumpriu aos parâmetros do *arm's lenght*, bem como obteve qualquer vantagem anormal nos preços praticados perante as partes relacionadas.

No entanto, não antevejo qualquer conflito nesse ponto. Acerca da compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil segundo a Convenção Modelo da OCDE, a jurisprudência deste Colegiado tem manifestado pela inexistência de conflito entre os mesmos:

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

*Ano-calendário: 2007*

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

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

*(Acórdão 1302001.741, de 19/01/2016)*

Desse modo, rejeito a preliminar suscitada pela Recorrente.

## NO MÉRITO

A Recorrente é sociedade limitada que tem como atividade principal a industrialização e produção de veículos automotores. Desse modo, a Recorrente é contribuinte de diversos tributos, dentre os quais o IRPJ e a CSLL, objeto da presente autuação.

No contexto dessas atividades, no ano-calendário de 2009, a Recorrente importou diversos insumos necessários à industrialização de seus produtos finais no Brasil, os quais foram. Note-se que parte preponderante de tais transações foram praticadas com partes vinculadas no exterior, de sorte que, a fim de atender às regras de preços de transferência, efetuou os cálculos com base na Lei 9.430/96 e suas alterações posteriores.

Nesse sentido, conforme se depreende de sua DIPJ/09, tais cálculos, no que tange ao preço parâmetro praticado, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos valores das importações na apuração do IRPJ e da CSLL, foi apurado com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro ("PRL"), de acordo com metodologia prevista na mencionada lei e alterações.

Tal sistemática prevê uma margem de lucro de 60% ("PRL60") para produtos importados destinados à produção de outros bens, com vistas à depurar o preço parâmetro. Confira-se a fórmula aplicada pela Recorrente para a determinação do preço parâmetro:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{PV} - \text{ML } 60\% (\text{PV} - \text{VA})$$

Onde:

PV = preço líquido de venda (preço de revenda do bem importado, diminuído dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas e das comissões pagas)

ML 60% = margem de lucro de 60%

VA = valor agregado no País

Ocorre que, conforme visto, a autoridade autuante entendeu que a Recorrente não teria efetuado seus ajustes conforme os parâmetros enunciados na Instrução Normativa ("IN") 243/02. Nesse sentido, os cálculos dos preços parâmetros estariam incorretos, pois a fiscalização entendeu que 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.

Desse modo, o agente fiscal ao refazer os cálculos do PRL, apurou o valor de R\$ 483.981.560,30, a ser adicionado nas apurações do IRPJ e da CSLL. Confira-se a fórmula por ele utilizada para a obtenção do preço parâmetro.

**Preço Parâmetro = n%\*PV - n%\*PV\*60%**

Onde:

$$n\% = VI/(VI+VA)$$

n% = participação do componente importado “n” no preço de venda líquido

VI = custo do componente importado

VA = valor agregado à participação do componente importado

Como consequência das diferenças apuradas na ação fiscal, foi lavrado Auto de Infração exigindo a tributação devida em decorrência da suposta irregularidade, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Ao analisar a questão, a decisão recorrida rejeitou a tese da ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2007, que firmaram entendimento acerca da legalidade da instrução normativa em face a lei, bem como por entender ser incompetente para afastar a ilegalidade suscitada (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972).

Por sua vez, a Recorrente se insurge alegando em síntese que:

(i) os órgãos de julgamento da esfera administrativa são plenamente competentes para analisar a falta de fundamento legal da IN nº 243/02, de tal sorte que é dever dos mesmos exercer tal atividade, consoante o Decreto nº 70.235/72;

(ii) a disposições trazidas pela IN nº 243/02 não estão em qualquer lugar previstas na Lei 9.430 e tem implicações significativas, provocando um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis.

(iii) sendo a IN nº 243/02 mero veículo normativo de interpretação da lei tributária, essa não poderia trazer qualquer inovação que acarretasse majoração de tributo, pois estaria extrapolando os seus limites, incumbindo aos órgãos administrativos de julgamento preservar o direito do contribuinte.

(iii) todo o procedimento realizado na apuração do preço parâmetro com a aplicação do método de cálculo para o PRL 60% está em conformidade com a sistemática e metodologia previstas na Lei nº 9.430, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/00;

(iv) a IN nº 243/02 aumentou consideravelmente os ajustes tributáveis de Preço de Transferência, conforme observado no Parecer Técnico elaborado pelos auditores, o que equivaleria a um novo cálculo, não efetivamente previsto na Lei que rege o tema. A esse respeito colaciona doutrinas e jurisprudência sobre o tema;

(v) a Medida Provisória 478/09 e a Lei nº 12.715/2012 reconheceu expressamente a ausência de fundamento legal da IN nº 243/02; e

---

(vi) da divergência quanto à inclusão de frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado.

Entendo que tais argumentos devem prosperar.

Pois bem. O cerne dos autos, não obstante a existência de discussões subsidiárias, permeia nos diferentes critérios para se determinar o preço parâmetro, oriundo da discussão sobre a legalidade dos ditames contidos na IN 243, em contraposição aos comandos da Lei 9.430/96.

Feitas essas considerações iniciais, passemos à análise mais detida da matéria versada nos autos, para, então, adentrar ao mérito da questão.

O método PRL 60 foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei nº 9.430/1996. Com redação da Lei nº 9.959/2000, o legislador ordinário definiu o método PRL60, em que a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Dessa forma, o legislador estabeleceu uma margem de lucro altíssima (60% – inatingível, em operações regulares de mercado, pela maioria das empresas brasileiras que importam, produzem e revendem no mercado interno), mas, por outro lado, autorizou a subtração do valor agregado no País para efeito de determinação da margem de lucro.

Todavia, o critério jurídico estabelecido pelo Poder Legislativo para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não foi observado pelo Poder Executivo na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que revogou a Instrução Normativa nº 32/2001. Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL60, incluindo na fórmula (i) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido; (ii) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (iii) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, (i) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (ii) também não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, a exclusão do valor agregado no País e da margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País; e a inclusão do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro acabaram por alterar,

---

substancialmente, os critérios jurídicos de cálculo previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

Desta feita, é flagrante a ausência de fundamentação para a sistemática de cálculo do PRL prevista na referida IN, o qual aumenta indevidamente os ajustes de Preço de Transferência, de modo a majorar a base de cálculo tributável de IRPJ e CSLL.

Não obstante a IN SRF nº 243/2002 ter inovado no plano normativo, criando fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 sem qualquer fundamento legal, a sua aplicação implica apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

A apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, implica, por sua vez, (i) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em situação na qual não haveria ajuste caso fosse observada a fórmula prevista em Lei; ou, então, (ii) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei.

E a apuração de ajuste em situação na qual não haveria ajuste caso observada a fórmula da Lei ou, então, a apuração de ajuste em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei representam (em ambas as hipóteses) majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da aplicação de disposições contidas, única e exclusivamente, no texto de Instrução Normativa, o que é absolutamente vedado pelo inciso II e pelo § 1º do artigo 97 do CTN.

Dessa forma, a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 está configurada por 2 (dois) fundamentos jurídicos: (i) instituição, pelo Poder Executivo, de metodologia (fórmula) de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 absolutamente diversa daquela concebida pelo Poder Legislativo (artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000); e (ii) majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação de critérios de apuração previstos, única e exclusivamente, no texto de uma Instrução Normativa, afrontando o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Ademais, cumpre destacar que somente em momento posterior, com a alteração do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 pela Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012 é que se introduziu no texto da lei o critério de proporcionalização da participação do valor dos bens impostados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, que até então era previsto somente no texto da IN SRF nº 243/2002.

Desse modo, conclui-se que se foi necessária a alteração da legislação ordinária para passar a dispor sobre os referidos critérios é porque o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não compreendia tais variáveis na metodologia de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60%, o que reforça a ilegalidade do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Portanto, e por qualquer ângulo que se avalie a questão, não pode ser admitida a aplicação da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Corroborando o entendimento acima esposado este Colegiado já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão, o qual me alinho ao entendimento relativo a inaplicabilidade da IN SRF nº 243/2002 na apuração de Preços de Transferência, conforme ementas a seguir:

*"PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PRL 60% IN SRF 243/02.  
ILEGALIDADE.*

*A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.*

*(Processo nº 16561.720034/2014-11, Rel. Helio Eduardo de Paiva Araújo - 08/06/2016)"*

*"PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.*

*As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível.*

*FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243.*

*A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei.*

*LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243.*

*Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.*

*(Acórdão nº 1101-000.864, Rel(a) Edeli Pereira Bessa, - 07/03/2013)"*

***PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - 60% - IN SRF nº 243/02  
ILEGALIDADE***

*A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.*

*(Acórdão nº 1302-00.915, Rel (a) Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, 10.04.2012)*

Tal entendimento não se restringe à esfera administrativa. Nesse sentido, a relação entre a mudança da metodologia para o cálculo do PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem abordada em voto proferido pelo Desembargador Márcio Moraes<sup>1</sup>, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

*(...) ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, de sorte a propiciar o seu fiel cumprimento. (...)*

*Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada Lei nº 9.430/1996.1*

*Nesse diapasão atente-se que, a teor da Lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.*

*É dizer: anteriormente, o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o tributo da mercadoria estrangeira ao custo total do bem.*

No mesmo sentido se manifestou Hiromi Higuchi (*Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: IR Publicações. 36ª ed. 2011. pp 158 e 162):

---

<sup>1</sup> Tribunal Regional Federal da 3 Região, 3 Turma. Apelação Cível n 0034048-52.2007.4.03.6100/SP, voto de 25 de agosto de 2010.

*“[...] A seguir, será provada a ilegalidade da metodologia adotada pelo art. 12 da IN nº 243/2002, não merecendo ser cumprida pelos contribuintes. [...]”*

*O art. 12 da IN nº 243/2002 não considerou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e nem a totalidade do valor agregado no País como determina a lei. A Instrução, sem base legal, apurou o percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e aplicou esse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no País.*

*O critério adotado pela Instrução de não considerar a totalidade do custo agregado no País é absurdo porque toda indústria aplica o percentual de margem de lucro sobre o custo total do produto, sem indagar o percentual de participação de bens importados na formação do custo de produção. Se a metodologia da lei está incorreta, deve-se alterar a lei mas não é possível alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de ato administrativo, contrariando a lei”.*

Por todo exposto, entendo que não restam dúvidas que a IN 243/02 violou a estrita legalidade ao estabelecer um método de cálculo do PRL 60 que se distânciava daquele previsto na Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser cancelada a exigência fiscal.

### **Da divergência quanto a inclusão das despesas com frete, seguro, e impostos**

Tanto a fiscalização quanto a decisão da DRJ entenderam que deveriam ser adicionados os valores de frete, seguro e impostos no preço *free on board* (FOB) para fins de apuração do método PRL, de forma que não deveria ser aplicado o preço *cost insurance and freight* (CIF) + imposto (Imposto de Importação) na apuração deste método.

A Recorrente entende que tal posicionamento é equivocado à medida que a aplicação do preço CIF + II, pretendida pela fiscalização, resulta em ajuste a maior do que o verificado pela Recorrente com base no preço FOB.

Concordo com a Recorrente Contribuinte no que tange a interpretação conferida pela IN SRF nº 243/2002 ao art. 18, § 6º da Lei nº 9430/96 não ser correta. Isso porque a lei não pretendeu incluir frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas, tão somente, integrá-los ao custo, para efeitos de dedutibilidade no cálculo do Lucro Real. Por isso mesmo o legislador fez constar a expressão “para efeito de dedutibilidade” no § 6º do art. 18 da Lei nº. 9430/96.

Importante destacar que as normas reguladoras do preço de transferência visam a impedir a evasão de tributos, que pode ocorrer através da manipulação de operações comerciais entre empresas brasileiras e suas coligadas domiciliadas no exterior. Tais normas pretendem garantir que os preços praticados nessas operações pautem-se pelas condições.

Dessa forma, o art. 18 da Lei nº. 9.430/96 tem como objetivo limitar a dedutibilidade do custo do bem importado ao valor aferido pelo preço parâmetro (preço praticado nas condições de livre mercado, apurado conforme os métodos), nas operações efetuadas com pessoa vinculada, como diz a lei. Frise-se: somente os custos inerentes às

---

operações praticadas com pessoas vinculadas são alvo do controle pelas normas de preço de transferência.

Logo, as despesas com frete, seguro quando não decorrem de operação com empresa vinculada, mas sim de operação com terceiros, que não possuem vínculo com a empresa no Brasil não podem se sujeitar às regras de preços de transferência.

Assim, nas operações de importação realizadas entre pessoas vinculadas, os valores de frete, seguro e os tributos incidentes na importação estão fora do escopo das normas de preços de transferência usuais de livre mercado (Arm's Length).

Nesse sentido, a Recorrente colacionou a seguinte jurisprudência da CSRF deste colegiado, *in verbis*:

(...) preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.  
Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal (...).<sup>21</sup>

Portanto, como os valores relativos a fretes e seguro internacional são dedutíveis em sua integralidade, eis que suportados pelo importador nacional e pagos a terceiro vinculado, deve considerar o preço FOB utilizado pela Recorrente, excluindo o valor do frete, seguros e impostos incidentes na importação do cálculo dos tributos ora cobrados.

Destarte, deixo da analisar as outras questões suscitadas pela recorrente por entender que as mesmas perderam o objeto (dos tratados e juros sobre multa).

Diante de todo o acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de afastar a aplicação da IN 243/02, bem como a incidência de juros sobre multa.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

## Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator designado

A controvérsia gira em torno de uma questão já examinada e decidida por esta Turma em outros processos. Trata-se da legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e da validade dos critérios ali estabelecidos para cálculo do preço parâmetro e para os ajustes de preço de transferência pelo método conhecido como PRL60.

No processo nº 16561.720108/2014-19, que envolvia a mesma problemática, manifestei-me da seguinte forma:

### ***Ilegalidade do método PRL60 definido pela IN SRF nº 243/2002***

*A IN SRF nº 234/2002, no entender da recorrente, seria ilegal, pois, a pretexto de regular a aplicação do método PRL60, previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, teria ultrapassado os limites estabelecidos no próprio dispositivo legal, instituindo um critério em desacordo com a lei.*

*O art. 18 da Lei nº 9.430, na parte que trata especificamente do PRL60, contém imprecisões de redação (apontadas nas contrarrazões da PFN e em outros julgados do CARF) que acabam fazendo com que o texto comporte mais de uma interpretação igualmente válida. Tratando-se de lei a ser aplicada pela Administração, a esta caberia definir, dentre as várias interpretações possíveis, aquela que haveria de ser observada.*

*Não deve causar estranheza a existência de lei cujo texto se abra a mais de uma possibilidade interpretativa. "A interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito." (Hans Kelsen. Teoria Pura do Direito)*

*Não deve igualmente ser causa de perplexidade o fato de a Administração, tendo escolhido uma determinada linha de interpretação ou critério de aplicação da lei, venha depois a adotar uma nova interpretação ou critério jurídico, desde que não o faça com efeito retroativo.*

*A Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, prevê expressamente essa possibilidade.*

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*(...)*

---

*XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. (g.n.)*

*Tendo essas duas premissas como farol, passa-se a examinar o problema posto nos autos. A lei vigente ao tempo do fato gerador determinava, a fim de apurar o preço-parâmetro pelo método PRL60, que do preço de revenda fosse diminuído:*

- 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 sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País.*

*Diante desse texto, a IN SRF 32/2001 determinava uma forma de cálculo do preço-parâmetro pela qual se excluíam os valores correspondentes aos descontos incondicionais, aos tributos incidentes sobre vendas, às comissões e corretagens, e o valor agregado, remanescente como base de cálculo para se chegar ao preço-parâmetro o valor correspondente ao custo do bem importado e a margem de lucro de todo o produto.*

*IN SRF 243/2002, modificando o critério de cálculo, fez com que, ao se excluir o valor agregado, fosse com ele excluída a parcela da margem de lucro a ele correspondente. Vale dizer, a base sobre a qual incidiria a percentagem de 60% seria o valor do bem importado acrescido tão-somente da margem de lucro que lhe correspondesse.*

*Pela IN SRF nº 32, o percentual de 60% era aplicado sobre o valor do bem importado acrescido da margem de lucro de todo o produto, independentemente da maior ou menor relevância daquele insumo em face do produto final. Se o bem industrializado fosse, por hipótese, um automóvel e o produto importado fosse a tampa do acendedor de cigarros, a base sobre a qual se aplicaria a margem de 60% seria a soma daquele bem (tampa do acendedor de cigarros) com a margem de lucro de todo o produto (automóvel), caracterizando enorme distorção.*

*A IN SRF nº 243 veio eliminar essa distorção, fazendo com que ao excluir o valor agregado, fosse excluída também a parcela da margem de lucro a ele correspondente, de modo que, ao final, remanescesse a margem de lucro proporcional ao bem importado.*

*Há quem acuse esse critério de ser nocivo à economia do País e de acarretar outros problemas, inibindo a atividade empresarial. Essas considerações, por mais relevantes que sejam, situam-se em campo no qual não cabe ao CARF adentrar. O que compete este órgão julgador verificar é se o critério da IN SRF nº 243 é compatível com o texto legal.*

*A resposta a essa pergunta tem sido reiteradamente no mesmo sentido.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já se debruçou sobre essa matéria, decidindo pela legalidade da IN SRF nº 243, como se pode constatar, entre outros, pelo Acórdão nº 9101-002.417, de cujo voto condutor se extraem os fundamentos abaixo reproduzidos:*

Em relação ao recurso da Fazenda, entendo que assiste-lhe razão porque não vislumbro a ilegalidade na referida IN. É que sejam as interpretações trazidas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal, dentre eles a IN SRF nº 243, de 2002, representam expressões matemáticas resultantes da interpretação feita pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, a leitura que a contribuinte faz do que dispõe o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que a sua interpretação dada ao comando, que representa uma dentre outras tantas possíveis, restando saber se essa sua interpretação traduz, efetivamente, o que desejou a Lei: que o **preço parâmetro**, obtido a partir de estabelecimento de métodos matemáticos, seja **aquele igual ao custo incorrido sem artificialismo**, não majorado por renda indevidamente transferida ao exterior, conforme se pode depreender da própria exposição de motivos da Lei:

(...)

Mas, analisando a leitura que a Contribuinte faz da lei em suas contrarrazões, tem-se que ela defende que:

i) a margem de lucro de 60% deveria ser aplicada sobre o preço líquido de venda total e não sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda; e

ii) que o desconto do valor agregado deveria ser da margem de lucro e não do preço líquido de venda.

Afirma, ainda, que "as duas etapas" de cálculo da IN SRF nº 243, de 2002, "obrigam que a lucratividade total do processo industrial seja de 60%", ferindo a intenção do legislador.

Pois bem, no que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN, não vislumbro qualquer ofensa ou extrapolação legal; pelo contrário, ela permite "isolar" o efeito do insumo importado, no custo, em relação a outros insumos que não foram importados de pessoas jurídicas vinculadas.

Ora, se o que se quer avaliar é se o insumo importado de pessoa ligada foi ou não majorado, no cômputo do custo, nada mais alinhado à intenção do legislador do que comparar o "efeito" do custo desse insumo sobre o custo total.

Passando-se às fórmulas matemáticas que traduzem a interpretação da aludida IN, é possível verificar que, ao contrário do que aduzido pela contribuinte, sequer houve majoração de base de cálculo. Isso porque:

i) se o limite de dedutibilidade que é o preço parâmetro, ora chamado de PP é igual ao Preço Líquido de Venda (PLV) deduzido da Margem de Lucro de 60%, tem-se:

$$PP = PLV - \text{Margem de Lucro de } 60\%, \text{ que pode ser simplificada (abstraindo-se, por enquanto, a discussão do valor agregado), já que a margem de lucro é um percentual sobre o PLV, nos seguintes termos:}$$

$$PP = PLV - 0,6PLV = 0,4 PLV$$

ii) se a IN determina que se proporcionalize os custos dos insumos importados (CI), em relação ao custo total (CT), tem-se

$$PP = (CI/CT) \times 0,4 \times PLV$$

Se todos os insumos forem importados, CI/CT = 1, o que significa dizer que nada foi alterado e mais: que atingiu-se exatamente a *mens legis*, ou seja, o preço-parâmetro foi calculado sobre todas as operações com pessoas vinculadas.

Indo-se para o outro extremo, que seria uma quantidade mínima de insumos terem sido importados de pessoas vinculadas, o CI/CT será um valor bem pequeno, o que refletirá em uma redução no valor final do preço parâmetro. Mas entendimento diferente é que estaria equivocado, pois se não houvesse essa proporcionalização, o PP estaria "contaminado" com o custo dos insumos que foram agregados no Brasil, e não é isso, como já dito, que os ajustes de preço de transferência buscam.

Aliás, cumpre verificar que a referida e questionada proporcionalização até prescinde de ato normativo porque se a lei diz o preço parâmetro é determinado pela aplicação de uma margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado e, se não existe preço de revenda específico sobre esse produto importado, mas sim sobre um outro produto que foi produzido utilizando-se esse produto importado, a única forma possível para se calcular o "preço de revenda do produto importado", é proporcionalizando o preço de revenda total do produto produzido e, para tanto, é preciso usar o critério da relação de custos.

Em relação ao desconto do valor agregado, também não se pode dizer que a interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, extrapola ou fere a lei, pois, o entendimento da IN é o de que o valor agregado no Brasil tem que ser excluído do preço parâmetro porque, mais uma vez, o objetivo dos ajustes é neutralizar eventuais majorações de custos e despesas em operações com pessoas vinculadas, no caso, na importação.

E reconhecido que o ato legal padeceu da boa técnica legislativa, tanto que, na Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, trazida pela recorrente em seu recurso, porém interpretada por ela, equivocadamente, como um reconhecimento da ilegalidade da IN, o então Advogado-Geral da União, justifica as alterações trazidas pela medida provisória como sendo com o intuito de reduzir a litigiosidade que a lei, e não a IN, causava. Assim, a tentativa de colocar em lei o texto da IN, não é um reconhecimento de ilegalidade na IN, mas sim uma forma de deixar a interpretação da lei menos suscetível a discussões judiciais ou mesmo no contencioso administrativo.

Mas é preciso deixar claro que a interpretação da lei buscada pela contribuinte, em que pese não evidenciar problemas de técnica legislativa, resulta em considerar que a lei trouxe um erro gramatical, senão vejamos:

i) o texto da lei, mais uma vez reproduzido, porém com destaques é:

(...)

ii) para deduzir, como quer a Contribuinte, o valor agregado da margem de lucro, ter-se-ia que admitir que a redação da lei seria: "e o valor agregado no País". Porém a redação é "e do valor agregado no País".

Portanto, de qualquer forma, é de se reconhecer que o texto não estava bem escrito. Mas, o fato é que esta interpretação buscada pela Contribuinte representaria mais uma distorção no que se pretende com os ajustes do preço de transferência, conforme se demonstra pela fórmula matemática que representa o que ela entende:

$$PP = PLV - 0,6 \cdot (PLV - VA) = PLV - 0,6PLV + 0,6VA = 0,4PLV + 0,6VA$$

Ou seja, o preço parâmetro seria 40% do preço líquido de venda acrescido de 60% do valor agregado. Assim, se o sujeito passivo agregasse muito valor ao produto no Brasil, o preço parâmetro poderia ser (sic) influenciado por esses valores, o que não tem a menor lógica, se o que se quer avaliar é justamente a influência dos valores transacionados com o exterior, em operações com pessoas vinculadas. Ora, mais uma vez, é óbvio que a intenção da legislação só pode ser buscada se se excluir o que foi agregado no país do preço parâmetro para que não haja a influência desses valores no limite de dedutibilidade; e isso só ocorre se a fórmula for, tal como preceitua a IN:

$$PP = PLV - 0,6PLV - 0,6VA$$

Neste sentido, esta CSRF já decidiu conforme diversos acórdãos que, a título de exemplo, cito o de nº 9101-002.321, de 3 de maio de 2016, da lavra do Cons. André Mendes de Moura, o acórdão 9101-002.175, de 27 de fevereiro de 2016, da lavra do Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. No âmbito das turmas ordinárias, faço destaques ao acórdão nº 1302-001.164, de 10 de setembro de 2013, da lavra do ex-conselheiro Eduardo de Andrade, que, de uma forma bastante exaustiva, fazendo uso inclusive de gráficos, demonstra a legalidade da IN ora guerreada.

No âmbito dos tribunais, a Fazenda Nacional colaciona em seu recurso posicionamentos recentes de Tribunais Regionais decidindo, de forma unânime, pela legalidade da mencionada IN, que considero oportuno transcrever:

(...)

*TRF 3 - Processo nº 2003.61.00.006125-8/SP:*

*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 N°S 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N°S 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. A 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 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 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 Clóvis 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.*

*5. 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. Grifos nossos)*

Portanto, tanto a proporcionalização quanto a exclusão do valor agregado para cálculo do preço parâmetro nos termos preceituados pela IN foram necessários para se atingir a finalidade da norma que é "evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas", descabendo se falar, inclusive, que a IN obrigou que a lucratividade total do processo fosse de 60%, pois, o que ela fez foi excluir os efeitos dos valores agregados no Brasil, vez que o que estava sob análise eram os preços dos produtos praticados com as pessoas vinculadas no Exterior.

E preciso também deixar claro que não é a IN que fixou a margem de lucro de 60%, mas sim, a lei. Assim, descabido também o argumento de que a IN não funciona como instrumento de controle de preços se o contribuinte, de boa-fé, praticar uma margem de lucro de 60%.

*Com esses fundamentos, afasta-se a arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.*

### ***Frete, seguro e Imposto de Importação***

*Insurgiu-se a recorrente contra a inclusão dos valores de frete e seguro na determinação do preço praticado, alegando que tais valores não podem ser incluídos, se frete e seguro foram pagos a pessoas não vinculadas. Também questionou a inclusão no preço praticado do valor do Imposto de Importação.*

*A inclusão desses valores no preço praticado é necessária para permitir a comparação com o preço parâmetro, no qual os referidos dispêndios já se acham inseridos. À lei se apresentavam duas alternativas, a fim de assegurar a congruência na comparação dos dois preços: ou mandava adicionar ao preço praticado os valores de frete, seguro e imposto, ou mandava excluí-los do preço parâmetro. A lei preferiu a primeira hipótese.*

*Há precedentes da CSRF nesse sentido, dos quais pode ser tomado como exemplo o Acórdão nº 9101-002.524, cuja ementa, na parte que toca ao ponto aqui tratado, foi assim redigida:*

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.**

*Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a*

---

*sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.*

Esses fundamentos, aplicados na decisão prolatada no processo nº 16561.720108/2014-19, cabem-se também aqui.

### **Ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade**

No que tange à alegação de que a multa ultrapassaria os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, a matéria não é passível de exame pelo CARF, pois implica, por vias transversas, o controle de constitucionalidade, o que é vedado de forma expressa a este órgão. Nesse sentido o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

O mesmo entendimento está consolidado no enunciado da Súmula CARF nº 2:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

### **Emprego da taxa Selic**

Relativamente ao emprego da taxa Selic, a questão já está pacificada no âmbito do CARF, como se constata pelo enunciado da Súmula nº 4:

*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.*

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ também considera legítimo o emprego da taxa Selic para cálculo dos juros de mora, desde que haja previsão legal nesse sentido. Esse entendimento está consagrado na Súmula 523, abaixo reproduzida.

*Súmula 523. A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.*

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

No que concerne à incidência de juros de mora sobre a multa aplicada em lançamento de ofício, peço licença para divergir do ilustre Conselheiro relator, malgrado seu brilhante voto.

A matéria já foi diversas vezes trazida à apreciação desta turma ordinária, que sistematicamente vem decidindo pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a

chamada multa de ofício. Para tanto, o fundamento legal estaria no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN. Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de forma a abarcar nessa categoria tanto o tributo propriamente dito, quanto a multa.

Também esse é o entendimento que tem prevalecido na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, do qual é exemplo o Acórdão nº 9101-003.369, cuja ementa, na parte relativa aos juros de mora, foi assim redigida:

***JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.***

*As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.*

Sobressaem, no voto condutor da decisão, os seguintes fundamentos:

Assim, a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício. Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

(...)

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abrange o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

(...)

Do preceito acima invocado (art. 61 da Lei nº 9.430), destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do

---

que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.” (grifo do original)

Pelas razões acima referidas, as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Com esses fundamentos, indefere-se a pretensão da recorrente de impedir a exigência de juros de mora calculados sobre a multa de ofício.

### **CSLL**

Os fundamentos de fato e de direito que levaram à glosa da amortização de ágio, deduzida da base de cálculo da CSLL, são os mesmos declinados pela autoridade fiscal para o IRPJ. Portanto, a solução a ser dada aqui é, em tudo, semelhante à adotada para aquele imposto.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior