



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

**Processo n°** 16561.720183/2013-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.438 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ e CSLL- Preço de Transferência  
**Recorrente** GEVISA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL. TAXA DE CÂMBIO PREÇO PARÂMETRO DIFERENTE DA TAXA DE CÂMBIO PREÇO PRATICADO.

A taxa de câmbio utilizada para conversão do preço parâmetro, considerando-se que os valores que o compõem foram formados ao longo do ano de 2008 é a taxa de câmbio média do ano, diferente da taxa de conversão utilizada na apuração do preço praticado, em que é utilizado o valor da moeda para venda no segundo dia anterior à data do registro da Declaração de Importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL. MARGEM DE LUCRO PRODUTOR EXTERIOR INFERIOR A 20%. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE DISPENSA DE AJUSTE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PERCENTUAL DE LUCRO.

Inexiste previsão legal que contemple a pretensão da recorrente de que os ajustes somente serão efetuados se o lucro do produto no exterior for superior a 20%. Ainda que se entenda que não são devidos ajustes nos casos em que a margem de lucro do produtor estrangeiro não for superior a 20%, não foi apresentada documentação comprobatória do percentual alegado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL. INCLUSÃO DAS DESPESAS COM FRETES E SEGUROS INTERNACIONAIS NA APURAÇÃO DO PREÇO PRATICADO. PROCEDÊNCIA

Considerando que os valores de fretes e seguros foram incluídos nas planilhas elaboradas pela recorrente e utilizadas pela fiscalização para apuração do preço parâmetro, de igual forma as despesas com fretes e seguros devem ser incluídas na apuração dos preços praticados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS - PIC. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS PREÇOS DOS BENS SIMILARES

A falta de apresentação de documentação comprobatória de preços de bens idênticos ou similares impede a aplicação do método PIC e legitima a apuração pelo método PRL efetuada pela fiscalização.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº. 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/02 apenas interpretou o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, sem extrapolar os limites legais. A expressão matemática dela extraída é a que melhor alcança os objetivos da legislação dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. INCLUSÃO DAS DESPESAS COM FRETES, SEGUROS INTERNACIONAIS NA APURAÇÃO DO PREÇO PRATICADO. PROCEDÊNCIA

Considerando que a Instrução Normativa SRF nº 243/02, estabeleceu no seu art. 4º, § 4º, que os valores dos fretes, seguros e impostos devidos na importação serão integrados ao preço praticado para apuração do preço parâmetro, assim também, referidos valores devem ser incluídos na determinação do preço praticado nas importações.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multas de ofício. Incidem juros de mora devidos à taxa SELIC sobre o crédito tributário constituído, incluindo as multas de ofício.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que davam provimento. Ausente o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(Assinado Digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flávio Franco Corrêa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

## Relatório

Trata-se o presente processo de recurso voluntário contra acórdão da DRJ/RJO que julgou procedente os autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2008, em que foram efetuados ajustes pela fiscalização, decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência, sobre os custos de bens importados de pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Trata o processo de autos de infração lavrados pela Demac/São Paulo, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$ 4.724.000,34 e R\$ 1.700.640,12, acrescidos de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 12/2013.

A descrição dos fatos nos autos de infração informa que foi realizada adição ao lucro líquido para a determinação do lucro real, em decorrência de aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos, adquiridos de PF/PJ residente ou domiciliada em país com tributação favorecida.

O Termo de Verificação Fiscal informa o que segue.

A ação fiscal objetivou verificar a dedutibilidade de custos dos bens importados em operações praticadas com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, em conformidade com o disposto nos artigos 18 e 23, da Lei nº.9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a nova redação dada pela Lei nº. 9.959/2000, combinados com os dispositivos da Instrução Normativa SRF nº. 243, de 11 de novembro de 2002.

Segundo a DIPJ/2009, a Interessada apurou ajuste ao lucro líquido de R\$308,85 decorrente da aplicação de métodos de Preços de Transferência, conforme linha 10, da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real.

A Interessada declarou nas linhas 15, 16 e 17, da Ficha 29A - Operações com Exterior-Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida, o montante de R\$1.474.345,02 a título de importação de bens de pessoas vinculadas (linha 15), e R\$22.148.890,99 como demais importações de bens.

Na Ficha 32 - Operações com o Exterior-Importações (Saídas de Divisas) da DIPJ/2009, declarou os valores assinalados na tabela produzida às fls.4.221/4.222.

Em relação a estas informações de Preços de Transferência (declarados na Ficha 32 da DIPJ/2009), a Interessada confirmou que os valores ali declarados correspondem somente às importações da sua "matriz" Campinas, e que as importações de sua "Filial" Contagem, a qual é responsável pela maioria das importações de pessoas vinculadas, não foram computadas.

Operações Relativas à Matriz Campinas/SP, (Motores e Geradores).

Os dados referentes à apuração de preços de transferência foram apresentados em meio magnético pela Interessada.

Dos 77 arquivos aceitos, verificou-se que cada arquivo corresponde às memórias de cálculo de Preços de Transferência de um único produto importado de pessoa considerada vinculada, o que perfaz 77 produtos importados para análise.

A tabela de fls.4.226, embaixo, resume a apuração de Preços de Transferência realizada pela Interessada, onde constam os métodos de cálculo utilizados pela Interessada.

O valor total dos ajustes nas memórias de cálculo confere com o declarado na DIPJ, R\$308,65.

A Interessada apresentou dois cálculos de ajustes para o produto 34A843902P1 - TRANSF CORRENTE (50:5) - CLASSE C20, provavelmente por serem de fornecedores vinculados diferentes. Entretanto, a legislação de Preços de Transferência não faz tal segregação. Assim, para efeitos desta fiscalização, os cálculos de preços praticados e os ajustes foram consolidados.

Objetivando verificar os custos de importação de pessoas vinculadas e/ou de países com tributação favorecida e respectivas quantidades importadas cotejaram-se as memórias de cálculo apresentadas relativas às importações efetuadas no ano-calendário 2008, com as informações constantes no SISCOMEX.

Deste batimento, resultaram os demonstrativos "anexo 04-Campinas/SP - cotejo: importações memórias de cálculo 28/02/2012 VS. Importações Siscomex" e "anexo 05 - matriz Campinas/SP - resumo cotejo das importações", que especificam as diferenças apuradas nas quantidades de importação das memórias de cálculo e as informações extraídas do SISCOMEX.

A Interessada foi intimada a prestar esclarecimento sobre estas diferenças. A resposta está transcrita às fls.4.227.

Entendeu a Fiscalização que o arquivo denominado "Unidade de Medida", apenas continha menção das unidades de medida utilizadas pela Interessada e as do SISCOMEX, não trazendo o fator de conversão como havia declarado a Interessada.

Após intimada sobre este fato, a Interessada produziu correções em algumas importações das memórias de cálculo e informou o fator de conversão para os itens que foram solicitados. Na tabela de fls.4.228, constam os fatores de conversão informados.

Assim, nas operações de importação com pessoas jurídicas consideradas vinculadas, em que a Interessada utilizou o método do preço de revenda menos lucro, (PRL), consta o que segue.

A Fiscalização para a apuração do método PRL, utilizou as informações de vendas extraídas da planilha "Vendas" que integra as memórias de cálculo fornecidas pela Interessada.

Objetivando a apuração dos totais das quantidades revendidas, do valor da mercadorias, dos descontos incondicionais, do ICMS, do PIS, da Cofins, e das comissões e corretagens pagas, os dados das vendas ali contidos foram separados por código de produto revendido.

Não foram encontradas indicações de devolução de mercadorias vendidas nas memórias de cálculo, mas se informadas fossem, seriam subtraídas do total comercializado;

Extraíram-se as indicações de vendas constantes nas memórias de cálculo e elaborou-se o ANEXO 01 - VENDAS CAMPINAS AC 2008, anexo.

No ANEXO 02 - SÍNTESE VENDAS CAMPINAS AC 2008, estão consolidadas as informações detalhadas no mencionado ANEXO 01, totalizando por código de produto vendido, a quantidade das vendas, valor total da nota fiscal, tributos incidentes sobre vendas, ajuste financeiro e o custo total da mercadoria, que também é informado na planilha "Vendas" das memórias de cálculo.

Nas memórias de cálculo de Preços de Transferência apresentadas pela Interessada, há em cada arquivo uma planilha denominada "Importação", onde a Importação de fornecedores vinculados está relacionada por número de Declaração de Importação (DI).

Na planilha há ainda indicação do número da nota fiscal de entrada e sua data de emissão, dos valores FOB e CIF, da taxa de câmbio e dos ajustes considerados pela Interessada.

No entanto, a planilha "Importação" traz registros de DIs que pertencem a anos-calendário anteriores ao período fiscalizado.

Assim, para efetuar-se o cálculo do Preço Praticado, optou-se por considerar todas as importações indicadas pela Interessada cuja data de emissão da Nota Fiscal de Entrada fosse no ano-calendário 2008.

No "ANEXO 03 - IMPORTAÇÕES CAMPINAS AC 2008 - Fonte: Gevisa", foram consolidados os registros de importação considerados, extraídos das memórias de cálculo apresentadas.

Foram utilizados os valores de importações extraídas do SISCOMEX utilizando-se todos os números válidos de DIs, informados nas memórias de cálculo e relacionado no mencionado ANEXO 03.

As importações extraídas do SISCOMEX, depois de alinhadas com as memórias de cálculo apresentadas e tendo as respectivas quantidades atualizadas pelos fatores de conversão de unidade de medida informados, se encontram no ANEXO 04 - IMPORTAÇÕES CAMPINAS AC 2008 - Fonte: SISCOMEX.

O ANEXO 05 - SÍNTESE IMPORTAÇÕES CAMPINAS 2008 - Fonte: SISCOMEX, traz a consolidação por código de produto das informações do SISCOMEX detalhadas no mencionado ANEXO 04.

Para o cálculo do Preço Praticado Médio foi utilizado o estoque inicial informado pela Interessada no arquivo "Gevisa\_Campinas\_2008 - Saldos de Itens Importados de Vinculadas", apresentado pela Interessada, seguindo o parágrafo 3º., artigo 12 da IN SRF 243/2002.

Para o cálculo do Preço Praticado Médio, aplicou-se a IN SRF 243/2002.

O cálculo do Preço Praticado Médio foi realizado somente para os produtos que tiveram importação no ano-calendário 2008 sujeita a Preços de Transferência.

A apuração está no "ANEXO 06 - CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS - CAMPINAS - Fonte Fiscalização".

A título exemplificativo, reproduziu-se tabela às fls.4.231, a apuração do Preço Praticado Médio de dois produtos, aleatoriamente escolhidos, em que um dos produtos foi de R\$1.932,34.

Foi feita a apuração do Preço Parâmetro - PRL com margem de 20%, conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº. 243/2009. Para tanto, o preço praticado dos bens, adquiridos no exterior de pessoas vinculadas, obtido, foi comparado ao preço parâmetro apurado com base nas vendas desses bens no mesmo período.

O detalhamento das vendas/revendas, extraídas das memórias de cálculo apresentadas pela Interessada consta no ANEXO 01 - VENDAS CAMPINAS AC 2008 e no ANEXO 02 - SÍNTESE VENDAS CAMPINAS AC 2008.

Depois de selecionadas as revendas, produto por produto, os preços parâmetros foram apurados seguindo a metodologia da mencionada INSRF nº. 243/2009.

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

Da mesma forma, a margem de lucro de 20% (calculada) foi subtraída do valor total das revendas, já excluídos os descontos incondicionais (art. 12, § 83).

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

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

A apuração do preço parâmetro está no ANEXO 07 - PREÇO PARÂMETRO PRL 20 - Campinas - Fonte Fiscalização.

Como exemplo, reproduziu-se na tabela de fls.4.232, a apuração do Preço Parâmetro Médio de um dos produtos, previamente escolhido, (observou-se para este produto, que, para a venda, a Interessada utiliza outra codificação).

Após analisar as memórias de cálculo apresentadas, verificou-se que a Interessada importou produtos de pessoas consideradas vinculadas que foram utilizados como insumos no processo produtivo, e, para a apuração de Preços de Transferência, a Interessada aplicou o método PRL com margem de 60%.

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

Às fls.4.232/4.233, consta exemplo de cálculo para determinado produto, conforme o mencionado método, em que se verifica que a Interessada utilizou para todos os demais produtos o Método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) com margem de 60%.

Entendeu a Fiscalização que na metodologia determinada pela IN SRF nº.243/2002, há no § 11, do art. 12, uma relação intrínseca entre o custo de importação do insumo importado e o custo de produção do bem produzido, concluindo que, na

apuração dos Preços Parâmetros realizada pela Interessada, a referida Instrução Normativa não foi seguida, pelas razões apontadas às fls.4.233/4.234.

Na tabela de fls.4.234, consta a apuração feita pela Fiscalização do Preço Parâmetro Médio do mesmo produto, considerando a quantidade de matéria prima consumida, seguindo as determinações da IN SRF 243/2002 e utilizando as informações colhidas nas memórias de cálculo apresentadas, com exceção do Preço Praticado Médio, calculado a partir das informações do SISCOMEX, (ANEXO 06).

As memórias de cálculo contendo toda a apuração dos Preços Parâmetros de acordo com a IN SRF 243/2002 estão no "ANEXO 08 - PREÇO PARÂMETRO PRL 60 -Campinas - Fonte Fiscalização";

Às fls.4.234, constam esclarecimentos sobre os diversos itens que compuseram a apuração acima mencionada.

Quanto ao produto objeto do exemplo acima mencionado, o Preço Parâmetro Médio Unitário agora apurado foi R\$986,79, enquanto que a Interessada estimou o seu Preço Parâmetro em R\$51.871,54.

O valor do cálculo da Interessada é elevado se for levado em consideração o Preço Praticado Médio do produto objeto do exemplo foi apurado no valor de R\$ 1.932,34.

Entendeu a Fiscalização que devem ser feitos ajustes relativos ao Preço de Revenda menos Lucro, (PRL). Assim, os Ajustes de Preços de Transferência verificados pela Fiscalização, relativos ao método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), estão discriminados no "ANEXO 09 - AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - Campinas -Fonte Fiscalização".

Às fls.4.235, consta tabela contendo a apuração dos ajustes de Preço de Transferência dos produtos que foram utilizados como exemplo, conforme acima mencionado.

Os esclarecimentos sobre os cálculos estão às fls.4.235/4.236.

Às fls.4.236, consta quadro demonstrando os ajustes referentes ao Método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) para a "Matriz" Campinas.

Tendo por base que o artigo 5º da INSRF nº.243/2002, determina que: *verificado que o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, e, respeitada a margem de divergência de 5%, o valor resultante do excesso de custo, decorrente da diferença entre os preços comparados, é considerado não dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com a apuração dos ajustes de PRL; chega-se ao valor total tributável de R\$366.790,52, que deverá ser acrescentado ao Lucro Líquido do Exercício, conforme demonstrando no quadro acima mencionado.*

#### Operações relativas à Filial em Contagem/MG - Locomotivas.

Dos arquivos apresentados pela Interessada contendo os demonstrativo de Ajustes de Preços de Transferência, 2.124 códigos (itens), não apresentam a indicação do método e ajuste de Preços de Transferência.

A Interessada justificou a ausência de cálculo de Preços de Transferência por se tratar de produtos de pequeno valor, produtos não revendidos considerados como perda ou "scrap", ou produtos não revendidos mantidos em estoque.

A tabela de fls.4.237, resume a apuração por método de Preços de Transferência realizada pela Interessada.

Verifica-se que a Interessada apurou o valor dos ajustes de R\$486.476,22 para o período, sendo que na DIPJ/2009 foi declarado somente R\$308,65, sendo que tal valor refere-se às atividades da "matriz" Campinas.

Para a auditoria de custos de importação de pessoas vinculadas e das respectivas quantidades importadas selecionou-se 338 produtos cujo somatório de custos corresponde a 93% do valor total CIF acrescido do Imposto de Importação (II) realizado.

O "ANEXO 01 - Seleção de Produtos" do Termo de Intimação nº.03, contém a lista dos produtos e o cálculo da seleção.

Foram verificadas inconsistências decorrentes de produtos em que a Interessada aplicou o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) com margem de 20%, tendo sido encontrado registro de consumo na industrialização.

Verificou-se, também, a ocorrência de produtos seguindo o método PRL com margem de 60%, apresentando ocorrência de vendas externas.

Após intimada sobre este fato, respondeu a Interessada que, as inconsistências encontradas se devem ao fato de que, para os produtos apontados nas inconsistências, encontram-se dois preços parâmetros, podendo ser utilizado dois métodos de cálculo.

Desta forma, foi utilizado pela empresa o método mais favorável, motivo pelo qual foram encontradas divergências.

Entendeu a Fiscalização que, no método PRL, ou o enquadramento é na margem de 20%, ou na de 60%.

Assim, concluiu a Fiscalização que a apuração do método PRL da Interessada está equivocada para os itens que possuam concomitantemente revendas e consumo na produção.

Nas operações de importação com pessoas jurídicas consideradas vinculadas, em que a Interessada utilizou o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), consta:

- a Interessada foi intimada a apresentar, para os produtos 41X276494G4E-AC44 e 41X276494G3E-C38, (tabela de fls.4.241), que tiveram os preços de transferência apurados com a adoção do mencionado Método CPL, os documentos listados abaixo da dita tabela;

- os documentos apresentados estão listados às fls.4.242;

- a Fiscalização discordou do valor referente à "quantidade consumida/ realizada" do item 41X276494G4E-AC44, que consta de 06 unidades;

- a razão foi que, em outros arquivos apresentados pela Interessada e no Siscomex, encontra-se a importação de 08 unidades do citado produto;

- os anexos ANEXO 10 -IMPORTAÇÕES 2008 - Contagem - Fonte Gevisa e ANEXO 11 - IMPORTAÇÕES 2008 - Contagem - Fonte SISCOMEX, discriminam as importações consideradas pela Fiscalização;

- no cálculo do Preço Praticado dos mencionados produtos, acrescentou-se o frete e o seguro aos valores FOB em reais das importações para efeito de comparação, porque

nas memórias de cálculo do Preço Parâmetro da Interessada, observou-se que o frete e seguros foram considerados pela Interessada;

- levou-se em consideração os Incoterms CPT e EXW nas importações daqueles produtos, conforme dados extraídos do SISCOMEX;

- o Preço Praticado será obtido pela média do valor total de importação FOB em Reais acrescidos do frete e seguro, ponderado pela quantidade total importada;

- o Preço Praticado Médio Unitário apurado é R\$2.917.056,89 para o item 41X26494G3E (C3S), e R\$4.797.807,36 para o 41X276494G4E (AC44);

- as memórias de cálculo do Preço Praticado do método CPL estão no ANEXO 12 - Preço Praticado CPL - Contagem - Fonte SISCOMEX;

- para o cálculo do Ajuste de Preços de Transferência, utilizou-se o Preço Parâmetro da Interessada, que já contém a margem de 20% de lucro, comparando-o com o Preço Praticado acima descrito;

- foi apurado ajuste unitário para o item 41X276494G4E (AC44), cuja diferença entre Parâmetro e Praticado ficou acima da margem de 5% (art. 38 da IN SRF 243/2002), sendo que o valor do Ajuste Total é o produto entre o ajuste unitário e a quantidade total consumida;

- com a apuração dos ajustes do método CPL, apurou-se o valor total tributável de R\$8.274.883,58, que deverá ser acrescentado ao Lucro Líquido do Exercício.

Quanto às operações de importação com pessoas jurídicas consideradas vinculadas, com base no método dos preços independentes comparados (PIC), para 19 produtos de 338 selecionados, cujo método escolhido pela Interessada foi o PIC, consta:

- foram solicitadas as informações/documentos listados às fls.4.244;

- com base nas informações e arquivos apresentados, a Fiscalização discordou da apuração de Ajustes e da utilização do método PIC para o item LGS.1008815-903 - LOCOTROL, que conforme demonstrativo de fls.4.245, o ajuste calculado pela Interessada para esse item foi zero;

- o cálculo do Método PIC do mencionado produto LGS.1008815-903 - LOCOTROL, extraído do arquivo apresentado pela Interessada, ("Gevisa 2008-Método PIC Final.xlsx), está no demonstrativo de fls.4.245;

- no mencionado demonstrativo verifica-se que a Interessada utilizou apenas um documento fiscal para o cálculo do método PIC;

- a Interessada foi intimada a fornecer o referido documento, o qual foi anexado aos autos, (nota fiscal de entrada);

- no campo da nota fiscal denominado "Dados Adicionais", há a seguinte informação *"...Remetido para Devolução através da NFiscal 023097, série 03 de 26/09/08, e que retornou com a mesma nota fiscal"*;

- a Interessada anexou também a cópia da Nota Fiscal 023097, de sua emissão, que se encontra ilegível;

- na nota fiscal 023097, observa-se somente o nome do destinatário, Ferraban - Ferrovias Bandeirantes S.A., e o CFOP aparenta ser o 6.923 - *"Remessa de mercadoria*

*por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado";*

- pelos documentos apresentados, o caso em tela não se enquadra nas condições dispostas nos incisos I, II e III do artigo 8º. da IN SRF 243/2002, isto é, o ajuste não poderia ter sido efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC);

- no arquivo de vendas "Bases de Dados de Cálculo - Vendas e Compras 2.xlsl", apresentado, verificou-se a existência de registros de 16 operações de vendas do mencionado produto LGS.1008815-903 -LOCOTROL realizadas pela Interessada no ano-calendário 2008;

- dessas vendas, 12 transações foram à empresa Ferroban, totalizando 91 unidades comercializadas conforme tabela de fls.4.247/4.248;

- a Interessada foi intimada a apresentar as notas fiscais de venda das 16 operações de revenda do mencionado produto;

- a Interessada apresentou 11 dos documentos solicitados;

- ocorre que, nas memórias de cálculo do método PRL20 contidas no arquivo "Gevisa 2008 - Memórias de Cálculo -PRL20.XISX", fornecido pela Interessada, constam os cálculos do Preço Parâmetro do mencionado item LGS.1008815-903 - LOCOTROL seguindo o método PRL com margem de 20%, no qual foi apurado o Preço Parâmetro de R\$122.617,07 para o mencionado produto;

- tendo em vista que, pelos documentos apresentados, no caso em tela, o ajuste não poderia ter sido efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), a Fiscalização decidiu desconsiderar a utilização do método PIC para o produto item LGS.1008815-903 - LOCOTROL, e adotar o método PRL com margem de 20% para a apuração de Preços de Transferência;

- todas as informações utilizadas pela Fiscalização para o cálculo do método PRL 20 estão no ANEXO 13 -VENDAS CONTAGEM AC 2008, no ANEXO 14 - CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS PRL - CONTAGEM - Fonte Fiscalização e no ANEXO 15 - PREÇO PARÂMETRO PRL 20 CONTAGEM - Fonte Fiscalização;

- às fls.4.247/4.248, constam os detalhes, esclarecimentos e a memória de cálculo dos ajustes do Preço de Transferência do produto mencionado produto LGS.1008815-903 - LOCOTROL, que determinou o valor de R\$4.456.679,50;

- tendo por base o art.5º., da INSRF 243/2002, foi considerado não dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o mencionado valor.

Quanto às Operações de Importação com Pessoas Jurídicas Consideradas Vinculadas - Método do Preço de Venda menos Lucro (PRL), consta:

- a Fiscalização utilizou as informações de vendas extraídas dos arquivos "Gevisa 2008-Base de Vendas Final.xlsx" e "Bases de Dados de Cálculo - Vendas e Compras 2.xlsl", fornecidos pela Interessada;

- em decorrência, elaborou-se o ANEXO 13 - VENDAS CONTAGEM AC 2008;

- o referido Anexo contém as vendas somente dos itens em que foram encontrados Ajustes de Preços de Transferência;

- 
- a Interessada foi intimada a fornecer cópia de 363 notas fiscais de vendas previamente selecionadas;
  - a título exemplificativo, foram escolhidos três produtos que ilustrarão o cálculo de Preço Praticado, Preço Parâmetro e Ajuste, relativamente ao Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), efetuado pela Interessada em comparação ao da Fiscalização: 17EA21K136B - RESISTOR - método PRL com margem de 20%; 17EM92R5 D00031 -DINAMIC BRAKE PA CKAGE - método PRL com margem de 60%; e 84A212752P114 -CU TOUT COCK (ERIE) - métodos PRL com margem de 20% e 60%;
  - foram extraídos os registros com CFOP 3.101 e 3.127 dos arquivos "Gevisa 2008 - Bases de Dados de Cálculo - Compras 1.xlsx" e "Base de Dados de Cálculo - Vendas e Compras 2.xlsx", para gerar a base de importações da Interessada;
  - foram utilizadas as DIs indicadas pela Interessada (ANEXO 10 - IMPORTAÇÕES 2008 - Contagem - Fonte Gevisa), com os valores extraídos do SISCOMEX;
  - as importações consideradas para o cálculo do Preço Praticado do método PRL estão agrupadas no ANEXO 11 - IMPORTAÇÕES 2008 - Contagem - Fonte SISCOMEX;
  - para as quantidades e valores de estoque inicial, utilizou-se o arquivo "Gevisa 2008 - Base de Estoques Final", apresentado pela Interessada;
  - toda a quantidade disponível no estoque inicial será adicionada às quantidades das aquisições dos bens importados e ambas serão valoradas, seguindo as normas determinadas pela legislação vigente de Preço de Transferência, pelo custo de importação do período sob ação fiscal;
  - o cálculo dos Preços Praticados, cujas quantidades estão sujeitas a ajustes, está detalhado no "ANEXO 14 -CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS PRL - CONTAGEM - Fonte Fiscalização";
  - para o cálculo do Preço Praticado Médio, seguiu-se a IN SRF 243/2002, conforme detalhado às fls.4.250;
  - na tabela de fls.4.250, foi consolidada a apuração do Preço Praticado Médio dos três produtos acima mencionados;
  - para a apuração do método PRL com margem de 60%, foram utilizadas as informações de vendas dos produtos industrializados consolidadas no ANEXO 13 - VENDAS CONTAGEM AC 2008;
  - como base dos cálculos de Preço Parâmetro, foram utilizadas as memórias de cálculo da Interessada contidas no arquivo "Gevisa 2008-Método PRL60 Lei Final.xlsx";
  - os dados de vendas constantes nas memórias de cálculo apresentadas foram separados por código de produto final comercializado, objetivando, a apuração dos totais das quantidades comercializadas, do valor bruto e líquido de vendas;
  - o custo total dos produtos vendidos foi extraído do arquivo "Gevisa 2008-Base de Custos de Produtos Acabados Final.xlsx";

- 
- da análise das Memórias de Cálculo apresentadas, constatou-se que a apuração do Preço Parâmetro realizada pela Interessada não seguiu o disposto no parágrafo 11, do artigo 12, da Instrução Normativa SRF 243, de 2002;
  - foi utilizado como exemplo o produto 17EM92R5 D00031 - DINAMIC BRAKE PACKAGE para a reprodução do cálculo do Preço Parâmetro da Interessada;
  - tal cálculo foi extraído das memórias de cálculo que integram o arquivo "Gevisa 2008-Método PRL60 Lei Final.xlsx";
  - o cálculo está demonstrado na planilha de fls.4.252, bem como a explicação das nomenclaturas utilizadas;
  - a metodologia utilizada pela Interessada neste exemplo é a mesma aplicada para todos os produtos sob o Método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) com margem de 60% constantes do arquivo mencionado;
  - entendeu a Fiscalização que a apuração dos Preços Parâmetros, efetuada pela Interessada, não seguiu o determinado no artigo 12, §11, incisos II e III IN SRF 243/2002;
  - a referida legislação determina que primeiramente seja apurada a participação percentual do insumo 17EM92R5 D00031 no custo total do produto final, e que essa participação percentual seja aplicada sobre a receita líquida de vendas, obtendo-se então a base de cálculo para a utilização da margem de lucro de 60%;
  - a Interessada somente subtraiu das receitas líquidas (k) o valor dos demais custos (J x d), que não inclui o custo do insumo em tela, aplicando sobre essa diferença a margem de 60%;
  - procedeu-se na Tabela de fls.4.253, a apuração do Preço Parâmetro Médio do exemplo, ponderado pela quantidade de matéria prima consumida, seguindo as determinações da IN SRF 243/2002 e utilizando-se informações e relações extraídas do arquivo "Gevisa 2008-Método PRL60 Lei Final.xlsx";
  - as memórias de cálculo contendo toda a apuração dos Preços Parâmetros de acordo com a IN SRF 243/2002 estão no "ANEXO 16 - PREÇO PARÂMETRO PRL 60 -Contagem - Fonte Fiscalização", sendo que os respectivos esclarecimentos estão às fls.4.253;
  - no exemplo em tela, o Preço Parâmetro Médio Unitário aqui apurado foi R\$39.714,40, enquanto que a Interessada estimou o seu Preço Parâmetro em R\$3.138.221,79;
  - entendeu a Fiscalização como elevado o valor do cálculo da Interessada se for levado em consideração o Preço Praticado Médio apurado de R\$68.249,15;
  - partiu-se, então, para a apuração dos Preços Parâmetros PRL com margem de 20% e 60%;
  - assim, daqueles produtos selecionados, foram ajustados 14 bens importados de vinculadas que foram utilizados como insumo na produção e que também foram revendidos no mesmo período;
  - para esses produtos, a Interessada utilizou equivocadamente o método PRL que lhe fosse mais benéfico, como mencionado anteriormente;

- ocorre que, como já demonstrado, para um produto importado só pode se adotar um único Preço Parâmetro para ser comparado ao Preço Praticado nas operações de importação;

- assim, deve-se apurar um único Preço Parâmetro Médio ponderado em função das quantidades utilizadas na revenda e na produção;

- as memórias de cálculo contendo a apuração completa dos Preços Parâmetros relativamente ao método PRL estão nos seguintes anexos: ANEXO 13 - VENDAS CONTAGEM AC 2008; ANEXO 14 - CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS PRL - CONTAGEM - Fonte Fiscalização; ANEXO 15 - PREÇO PARÂMETRO PRL 20 CONTAGEM - Fonte Fiscalização; e ANEXO 16 - PREÇO PARÂMETRO PRL 60 - CONTAGEM - Fonte Fiscalização;

- como exemplo, foi realizada a apuração do Preço Parâmetro Médio único do produto 84A212752P114 -CUTOUT COCK (ERIE), previamente escolhido, seguindo a INSRF 243, de 11/11/2002;

- a apuração do PRL com margem de 20% e do PRL com margem de 60%, do mencionado produto está detalhado às fls.4.254/4.255;

- o cálculo do Preço Parâmetro Médio ponderado em função das quantidades utilizadas na revenda e na produção para a obtenção de um valor único está detalhado às fls.4.255;

- as memórias de cálculo contendo a apuração completa dos Preços Parâmetros relativamente ao método PRL contendo as duas margens concomitantes estão no ANEXO 17 - PREÇO PARÂMETRO PRL 20 e 60 - CONTAGEM - Fonte Fiscalização;

- os ajustes de Preços de Transferência dos itens/produtos selecionados, relativos ao método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), estão discriminados no ANEXO 18 -AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - PRL -CONTAGEM - Fonte Fiscalização;

- às fls.4.255/4.256, consta reprodução da apuração dos ajustes de Preço de Transferência, (ajuste total), dos produtos utilizados como exemplo na apuração pelos métodos PRL 20, PRL 60 e PRL 20 e 60, (17EA21K136B - RESISTOR - método PRL com margem de 20%, 17EM92R5 D00031 - DINAMIC BRAKE PACKAGE - método PRL com margem de 60%, 84A2127S2P114 - CUTOUT COCK -ERIE - métodos PRL com margem de 20% e 60%), realizados anteriormente;

- demais esclarecimentos sobre o cálculo realizado pela Fiscalização constam às fls.4.256;

- em decorrência, da apuração dos ajustes, chegou a Fiscalização ao valor total tributável de R\$5.689.754,93, conforme demonstrado no quadro de fls.4.256;

- no mencionado quadro, constam os ajustes referentes ao Método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com exceção do item LGS.1008815-903, cujo ajuste de Preços de Transferência foi incluído no cálculo realizado às fls.4.247/4.248;

- o valor de R\$5.689.754,93 deverá ser acrescentado ao Lucro Líquido do Exercício, por determinação do artigo 5º., da INSRF n.º.243/2002.

Quanto aos ajustes realizados pela Interessada e não declarados na DIPJ, consta:

- a Interessada apresentou nas informações de Preços de Transferência, 3.839 produtos importados de pessoas vinculadas no ano-calendário 2008;
- foram selecionados para auditoria uma amostra de 338 produtos os quais foram cotejados com as informações do SISCOEX;
- para os produtos não auditados durante esta ação fiscal, a Interessada apurou ajustes de Preços de Transferência em 192 deles;
- tais ajustes, contudo, não foram declarados em DIPJ;
- os ajustes apurados pela Interessada foram consolidados no ANEXO 19 - AJUSTES NÃO DECLARADOS EM DIPJ - Fonte Gevisa Filial Contagem, no total de R\$108.201,67;
- o demonstrativo de fls.4.258, aponta o valor total do ajuste a ser efetuado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, decorrentes da aplicação dos Métodos de Preços de Transferência, relativamente ao ano-calendário 2008, no total de R\$18.896.001,35.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 19-12-2013, a Interessada apresentou em 20-01-2014, impugnação instruída com documentos, arguindo em síntese o que segue.

Procedeu ao pagamento de parte do Auto de Infração, conforme doc.04. O pagamento refere-se aos seguintes itens: seleção de ajustes relativos ao PIC apurados pela filial de Contagem (locomotivas), cujo valor histórico corresponde a R\$145.386,88, e outros ajustes efetuados pela mesma filial de Contagem (locomotivas), cujo valor histórico corresponde a R\$108.201,67.

#### Da aplicação do método CPL.

Conforme o termo de verificação, a Fiscalização aceitou as comprovações dos custos diretos e indiretos apresentados pela Impugnante para fins de aplicação do método CPL, para os produtos "kits" para a montagem de locomotivas, códigos "41X276494G4E-AC44", ("AC44"), e "41X276494G4E-C38", ("C-38");

Por outro lado, a Fiscalização entendeu que os cálculos relativos ao preço praticado pela Impugnante estariam incorretos, o que resultaria em ajuste em relação ao respeito ao produto AC44.

Ocorre que a suposta diferença encontrada pela Fiscalização não procede pelas seguintes razões:

- a taxa de conversão do dólar aplicada no Auto de Infração foi apresentada de forma incorreta;
- a planilha mencionada no TVF, página 23, adotou como taxa de câmbio, para fins de conversão dos valores médios de dólares para reais, o índice 1,83746;
- conforme pode-se verificar do Anexo 12 do Auto de Infração, as taxas de câmbio para fins de conversão aplicáveis nas importações realizadas pela Impugnante variaram entre 1,79890 e 2,37660, conforme demonstrativo de fls.4.542;
- considerando que todas as operações de importação se referiram a uma única unidade (locomotiva), a taxa de câmbio obtida por meio de média ponderada corresponde a 2,18377;

- 
- assim, a Fiscalização, para fins de cálculo do preço parâmetro utilizou a taxa de conversão média de 1,83746, enquanto que para fins de cálculo do preço praticado, a taxa de conversão média aplicada foi de 2,18377;
  - a aplicação de taxas de câmbio diferentes para fins de aplicação do método CPL distorce a realidade dos fatos e, no caso concreto, resulta em artificial redução do preço parâmetro, o que contribui para a incorreta conclusão da necessidade de ajustes;
  - corrigindo-se a taxa de conversão aplicada nos cálculos do preço parâmetro para a taxa de 2,18377, tal como aplicado para fins do preço praticado, tem-se que o preço parâmetro correto corresponde a R\$ 4.472.751,77, e não R\$ 3.763.446,91, conforme calculado pela Fiscalização;
  - a demonstração da forma utilizada (incorretamente) pela Fiscalização e a forma com a aplicação da taxa de câmbio correta encontra-se às fls.4.543;
  - alterando-se a taxa de conversão de câmbio de modo a unificar com a empregada no cálculo do preço praticado, não há ajuste a ser feito em relação ao produto C44, conforme se verifica na tabela de fls.4.544;
  - também não foi considerada a informação de que a margem de lucro apurada pela empresa exportadora é menor do que 20%;
  - da definição do método CPL contida no inciso III do artigo 18 da Lei 9.430, de 1996, conclui-se que não será verificado ajuste caso a margem de lucro do produtor estrangeiro não seja superior a 20%;
  - assim, neste método, para fins de obtenção do preço parâmetro deve ser aplicada margem de 20% sobre o custo de produção da mercadoria no exterior, havendo ajustes somente se a margem de lucro do produto no exterior for superior a 20%;
  - no presente caso, a margem de lucro média do produto AC44 no exterior corresponde a 18,22%, abaixo do limite legal de 20% previsto no método CPL, conforme se comprova pela planilha de fls.4.545;
  - estando a margem de lucro dos produtos inferior ao limite legal, correspondendo a 18,22%, conclui-se que os preços praticados entre a Impugnante e sua vinculada observaram os padrões de mercado, sendo indevido qualquer ajuste;
  - além disto, os fretes internacionais relativos à mercadoria não deveriam ter sido incluídos na metodologia de cálculo;
  - conforme inciso III do artigo 18 da Lei nº 9430, o método CPL tem como objetivo demonstrar uma margem de lucro da produtora do bem, calculada sobre o custo de produção não superior a 20%;
  - assim, apenas os seguintes elementos devem ser considerados: o custo médio de produção, os impostos e taxas cobrados no país de exportação, e a margem de lucro correspondente a 20%;
  - dentre esses itens não se encontram os fretes, os quais, por definição contábil, devem ser classificados como despesa e não custo;
  - se o objetivo do método CPL é compor o custo de produção da mercadoria mais margem de lucro fictícia, não faz sentido o cômputo do frete para fins de apuração do preço parâmetro ou do preço praticado;

- o frete não pode compor o custo de produção da mercadoria, pois são despesas de transporte internacional do país exportador para o Brasil, são despesas de vendas;

- assim, a Fiscalização não poderia ter incluído os valores de frete quando da aplicação do método CPL;

- a regra específica que trata da inclusão dos valores de frete para fins de aplicação do CPL, está nos §§ 4º e 5º do artigo 4º da IN 243;

- conforme estes dispositivos, para os preços apurados de acordo com método CPL (artigo 13 da IN 243), os valores relativos a transporte (frete) poderão ser adicionados ao preço parâmetro desde que tenham sido considerados no preço praticado, restando claro um caráter de opção ao contribuinte;

- no entanto, o exercício dessa opção somente faz sentido na sistemática do método PIC, conforme exemplos esquematizados às fls.4.547/4.548, que fazem comparação de transação controlada com partes independentes e com preço parâmetro CPL;

- tendo por base que na definição do método CPL contida no artigo 18, inciso III, da Lei nº.9.430, de 1996, o frete, o seguro e os tributos não estariam incluídos no ajuste, o § 5º do artigo 4º da IN 243 abriria a possibilidade de inclusão dos tributos não recuperáveis no preço parâmetro calculados segundo o método CPL;

- além disto, tal critério é contraditório com próprio artigo 13 da mesma IN, que define o método CPL como "*o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado*";

- considerando que a definição do método determina que o método é calculado com base apenas em parcelas de custo (diretos e indiretos), tem-se que uma interpretação lógica do dispositivo impede à conclusão de que os valores de frete não devem ser considerados do preço praticado, para fins de comparação com o método CPL;

- ressalte-se que sob a ótica do produtor do bem, nenhuma dessas parcelas é considerada como custo para fins contábeis;

- resta claro que o cálculo do CPL elaborado pela Fiscalização, o qual inclui a parcela de frete no preço parâmetro, está em desacordo com a definição deste método, contida no inciso III, do artigo 18, da Lei nº.9.430, de 1996;

- aplicando-se a metodologia correta de cálculo do CPL, sem a inclusão de frete, verifica-se que inexistem ajustes a serem realizados, conforme se comprova pelas planilhas de fls.4.549, e das planilhas completas acostadas aos autos, (doc.05 - tabelas completas);

- assim, a interpretação conferida pela Fiscalização ao art. 4º, § 4º da IN SRF 243 está incorreta, por mais este motivo, o ajuste proposto segundo o método CPL não pode prosperar.

Da possibilidade de opção pelo método mais benéfico ao contribuinte. PRL20 e PRL 60.

- como parte dos produtos importados pelo seu estabelecimento filial pode ter dupla destinação (revenda ou industrialização), optou por aplicar o método PRL, fazendo as necessárias distinções de acordo com a destinação do produto;

- 
- assim, quando o produto foi destinado à revenda, foi aplicada margem de 20% e chegou-se a um preço parâmetro segundo o método PRL 20;
  - nos casos em que a mercadoria foi utilizada na produção, foi empregada a margem de 60% e chegou-se a um preço parâmetro segundo o método PRL 60 para o mesmo bem;
  - conforme diagrama de fls.4.550, a Interessada promoveu a escolha pelo maior dedutível entre PRL 20 e 60, visto que ambos comprovam o valor de mercado do Produto específico;
  - a Fiscalização entendeu que tal procedimento não estaria de acordo com a legislação, contudo, inexistente na legislação brasileira um método preferencial para aferição do preço de transferência;
  - as regras de preços de transferência não estão relacionadas à escolha do método em si, mas ao "Arm's Length Principle", porque não há no texto da lei qualquer ordem de preferência ou hierarquia para utilização dos métodos;
  - é o que se extrai do art. 18, parágrafos 4º. e 5º., da Lei nº.9.430, de 1996;
  - 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;
  - desta forma, exerceu seu direito de escolha para aplicar o método adequado para cada destinação efetivamente dada ao produto (margem de 20% para os produtos revendidos e margem de 60% para os produtos aplicados na produção);
  - a Fiscalização adotou metodologia não prevista em Lei e optou por realizar uma espécie de média ponderada entre os valores obtidos de acordo com o PRL 20 e o PRL 60, baseada em Solução de Consulta Interna, que sequer publicada foi, encontrando preço parâmetro arbitrário e ilegal;
  - a previsão legal de se utilizar médias ponderadas para bens revendidos e aplicados na produção apenas começou em 2012, com a edição da Lei nº. 12.715, de 2012, para aplicação a partir do ano base 2013;
  - importou um mesmo produto e deu destinações diferentes (revenda ou produção), o que obriga o cálculo de dois preços parâmetros para o mesmo produto;
  - além disto, o § 4º do artigo 18 da Lei 9.430, permite ao contribuinte utilizar mais de um método podendo escolher, inclusive, o maior preço parâmetro encontrado, sendo que, nessa hipótese, também não haveria ajustes;
  - se os produtos importados destinados à revenda foram submetidos ao método PRL 20, resultando na desnecessidade de ajustes, é porque não houve influência no preço com vistas a remeter indevidamente lucros para o exterior, ou seja, os preços praticados são de mercado;
  - também em linha com o § 4º do artigo 18 da Lei 9.430, aplicou o método PRL 60 a fim de comprovar que os preços praticados correspondem aos preços de mercado dos produtos, conforme documentos juntados aos autos;

Da correta aplicação do método para o produto "L0C0TR0L". PIC

- em relação a este produto, adotou o método PIC, utilizando Nota Fiscal relativa à transação realizada com a empresa FERROBAN - Ferrovias Bandeirantes S.A, com quem não possui vínculo;

- assim, fez prova do preço de mercado praticado com o produto apresentando o mencionado documento de transação realizada entre partes não vinculadas

- a Fiscalização entendeu que o referido documento fiscal não poderia ser utilizado para fins do método PIC, sob o fundamento de ausência de previsão à luz do artigo 8º da IN 243, o qual restringe a aplicação do PIC com base apenas em aquisições feitas pela importadora (no caso, a Impugnante);

- ocorre que o artigo 8º da IN 243 não encontra fundamento de validade em nenhum dispositivo legal, notadamente na Lei 9430;

- as restrições inseridas no artigo 8º, desta IN, para fins de comparação de preço praticado são ilegais e não possuem fundamento de validade que as suporte, de forma que sua aplicação ao caso deve ser afastada de plano;

- além disto, tal interpretação não faz sentido, pois o método PIC tem por finalidade averiguar se o preço praticado no caso concreto encontra-se em consonância com os preços praticados em operações realizadas entre partes não relacionadas, por meio da comparação dos valores ora praticados com produtos idênticos ou similares;

- assim, o documento fiscal apresentado prova que o preço praticado em transação com parte não relacionada está compatível com o preço praticado na operação de importação, de sorte que nenhum ajuste seria devido;

- apesar de toda a regularidade do procedimento realizado, buscou ainda informações do mesmo produto em outras operações realizadas entre partes não relacionadas, a fim de comprovar, mais uma vez, que os preços praticados estão em níveis de mercado;

- identificou uma venda de produto idêntico (LOCOTROL) realizada pelo mesmo exportador (GE TRANS SYSTEMS GLOBAL SIGNALING) para outra empresa não relacionada (PADUCAH & LOUISVILLE RWY) em 30 de outubro de 2007 (dois meses antes do ano exercício autuado) que comprova a inexistência de ajuste na operação praticada;

- assim, os documentos "commercial invoices" e "Purchase Order" anexas (Doc. 06), comprovam que o preço unitário praticado entre partes não vinculadas com o mesmo produto (LOCOTROL) corresponde a US\$ 104.080,00;

- por outro lado, o preço praticado unitário do produto LOCOTROL no caso concreto corresponde a US\$73.300,00, conforme aqueles documentos (Doc.06);

- analisando os valores acima, verifica-se que o preço praticado pela Impugnante é US\$ 30.780,00, menor do que o preço parâmetro, ou seja, 30% menor do que o limite autorizado pela Lei (doe. 06), isso sem contar a margem de divergência de 5% prevista no artigo 38 da IN 243, que ampliaria ainda mais tal limite;

- o artigo 11 da IN 243 permite a utilização de dados de anos anteriores e posteriores, desde que os dados sejam ajustados por eventuais variações na taxa de câmbio;

- assim, tendo em vista que os preços ora comparados (parâmetro e praticado) já se encontram na mesma moeda (dólares) não há necessidade de ajustes decorrentes de variação cambial, sendo, portanto, comparáveis;

- dessa forma, realizado o cálculo do método PIC à luz dos documentos acima, fica comprovado que de fato não há ajuste de preços de transferência a ser feito.

Da apuração do PRL 60: fórmula prevista na Lei 9430 (adotada pela Impugnante) versus fórmula prevista na IN 243, (base do auto de infração).

- tanto o estabelecimento matriz quanto o filial são industriais, realizando, portanto, processos produtivos para a fabricação de bens para venda;

- ambos os estabelecimentos utilizaram o método PRL (entre outros) para fins de cálculo dos preços de transferência, aplicando, dessa forma, o PRL60;

- ocorre que, enquanto a Impugnante utilizou a sistemática da Lei nº.9430/96, para o cálculo segundo o método PRL 60, a Fiscalização adotou a sistemática da IN 243 para determinar o preço parâmetro segundo o mesmo método PRL 60;

- ocorre que a IN 243 carece de base legal;

- a diferença da forma de apuração do PRL 60 prevista na Lei 9430/96 e a forma de apuração do PRL 60 prevista na IN 243/08 está fincada essencialmente na margem de lucro a ser deduzida do preço líquido de revenda;

- isto porque, enquanto a Lei 9430/96 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado do país, a IN 243/08 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direito importados;

- às fls.4.561/4.562, apresenta exemplo numérico no qual conclui que a sistemática da Lei 9430/96 e da IN 243/08 são completamente diferentes, uma vez que, com os mesmos fatores, chega-se a resultados completamente diferentes para o preço parâmetro, que no caso, foram R\$90,00 e R\$30,00;

- outro aspecto que demonstra a inviabilidade da IN 243/08 para o cálculo do método PRL 60 é o preço líquido de venda mínimo que o contribuinte deve vender o produto acabado para evitar ajustes de preços de transferência, caso se adote a sistemática do PRL 60 prevista na IN 243/08;

- às fls.4.562, apresenta exemplo utilizando as mesmas premissas do exemplo anterior, no qual, conclui que: caso o contribuinte queira evitar ajustes de preços de transferência, deverá vender o produto acabado por um preço de venda líquido (livre de tributos) de R\$ 250,00; para um produto cujo custo total é de R\$ 100,00, o contribuinte deverá vendê-lo por R\$250,00, ou seja, 150% de margem de lucro sobre o custo total do produto, que, obviamente, seria inaceitável;

- caso se utilize o exemplo anterior, em que o bem era vendido por R\$150,00, a empresa deveria aplicar um ajuste de 67% para chegar ao valor de venda de R\$250,00;

- esse reajuste de preço de 67% seria absolutamente inviável para a indústria de locomotivas e caso fosse aplicado, retiraria a empresa dos padrões de preço do setor;

- pelas normas da INSRF 243, os contribuintes que estão sujeitos ao controle de preços de transferência e que produzem no Brasil, não conseguiriam atingir tal meta astronômica;

- questiona também se este foi o objetivo do legislador que editou a Lei 9430, ou que teria a IN 243, desviado o espírito da Lei 9430;

- às fls.4.582/4.583, produz exemplos que comprovariam que a INSRF 243 exige margem de lucro 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência;

- na sistemática da IN 243, é mais interessante importar produto acabado do que produzir no Brasil;

- a Lei 9430, em nenhum momento, trata da participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço líquido de venda como fator para apuração da margem de lucro de 60%, como faz a IN 243;

- pelo contrário, a INSRF 243 impediu expressamente o cômputo do "valor agregado no País" como redutor interno da base de cálculo da margem de 60%, bem como desconsiderou algumas variáveis constantes da fórmula legal, notadamente a consideração do valor agregado no Brasil na base de cálculo da margem de lucro;

- regra de PLR 60 prevista na Lei 9.430/96, caracteriza norma plenamente eficaz, assim, é juridicamente possível a aplicação direta desta lei, independentemente de qualquer integração que viesse a ser feita por Instrução Normativa;

- a própria Receita Federal vem reconhecendo a incompatibilidade entre a sistemática da IN 243 e da Lei 9430, isso porque, de acordo com a Receita Federal, a nova fórmula de cálculo prevista pela IN 243 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002 (art. 45 da IN 243);

- assim, se a Receita Federal do Brasil entendesse que a fórmula prevista pela IN 243 apenas reproduziria os termos da Lei 9430, certamente que teria declarado seu caráter interpretativo e aplicado a IN 243 para fatos pretéritos, o que não ocorreu;

- tal afirmação toma maior aceitação quando se verifica que em 03.04.2012, foi editada a MP 563, convertida na Lei 12.715/2012, constando no seu artigo 48, que introduziu mudanças ao artigo 18 da Lei 9430, que a margem aplicável à produção local, que antes impunha o absurdo de 60% foi substituída por uma margem de 20% (regra geral), com exceções para alguns setores, que possuem margens de 30% e 40%, parecendo que o legislador notou que uma margem de 60% certamente levou as empresas a reduzirem os seus investimentos em produção no Brasil, já que receberiam um tratamento muito menos gravoso caso apenas revendessem produtos acabados no Brasil (margem de 20%, no PRL 20);

- tem-se que a Lei 12715/2012 introduziu no nosso ordenamento jurídico a sistemática contida na IN 243 via instrumento competente, ou seja, lei em sentido estrito;

- às fls.4.569/, transcreve jurisprudência versando sobre incompatibilidade entre a Lei 9430/96 e a IN 243;

- além disto, a sistemática do método PRL 60 segundo a IN 243 apresenta um sério erro lógico decorrente da utilização do percentual de participação do bem no custo total do produto vendido, nos termos do inciso II do § 11º do art. 12 da IN 243, o qual serve para determinar o preço de venda proporcional dos produtos;

- 
- assim, conforme detalhado às fls.4.579/4.581, o cálculo do PRL 60 gera um cálculo circular que incentiva a manipulação de preços, uma vez que o teste do custo é feito a partir do custo;
  - a metodologia empregada pela Impugnante reflete interpretação originária, diretamente imbricada com a literalidade da lei.
  - ainda que se entenda que a IN 243 não afronta a Lei, não se pode sustentar que ela impeça a aplicação da metodologia utilizada pela Impugnante, estabelecida direta e literalmente pela Lei;
  - tanto assim é que, a própria Lei 9430, em seu art. 18, além de estabelecer metodologias alternativas a serem empregadas pelo importador, na apuração do preço parâmetro, também estipula expressamente que, dentre os vários métodos disponíveis, a empresa poderá utilizar aquele que represente menor ajuste fiscal (art. 18, §4º, da Lei 9430/96, com a redação anterior às alterações promovidas pela MP 563, convertida na Lei 12.715/2012);
  - além disto, a Fiscalização procedeu à inclusão das parcelas de frete, seguro e imposto de importação no preço praticado;
  - a melhor interpretação do art. 4º, § 4º da IN 243, impõe que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação sejam excluídos do preço praticado;
  - a letra do caput do art. 18 da Lei 9430 é clara em afirmar que "Os custos, despesas e *encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição*, nas operações efetuadas com pessoa vinculada (...)";
  - em outros termos, são os custos inerentes às operações praticadas com as pessoas vinculadas que são alvo do controle pela legislação de preços de transferência;
  - as transações realizadas entre partes independentes e, portanto, reguladas exclusivamente por condições de livre mercado estariam, por determinação legal do caput do art. 18 da Lei 9430, fora do escopo das regras de preço de transferência;
  - no caso, as despesas de frete, seguro e tributos não decorreram de transações realizadas com a empresa vinculada, mas sim de operações com terceiros, empresas seguradoras, transportadoras e a própria Administração Federal, que não possuem vínculo de dependência com a empresa sediada no Brasil;
  - desta forma, na importação de produtos de empresas vinculadas, os valores de frete, de seguro e, ainda, dos tributos incidentes sobre a importação estão fora do escopo das regras de preços de transferência;
  - independe se os valores são pagos diretamente à pessoa vinculada, tal como ocorre quando a contratação se dá na cláusula CIF, ou se os valores são pagos às empresas seguradoras, transportadoras e à Administração Federal diretamente, em contratação em regime de cláusula FOB;
  - tais custos resultaram de transações com terceiros não vinculados, não se prestando a compor qualquer relação jurídica que decorra das regras de preços de transferência;
  - assim, os custos envolvidos nas operações de frete, seguro e tributos, por decorrerem de relações entre partes não vinculadas, já seriam aferidos em condições de livre mercado, (*arm's length*);

- portanto, não fazem parte da relação tributária os custos decorrentes de operações praticadas por terceiros em condições de livre mercado;

- a alegação que a combinação do §4º do art. 4º da IN 243, com o § 6º do art. 18 da Lei 9430/96, não tem o condão de determinar a inclusão de tais valores no cálculo do preço praticado;

- a própria Fazenda acabou por admitir o equívoco de sua interpretação quando da edição da MP 563 (convertida na Lei 12.715/2012), a qual, dentre outras alterações ao artigo 18 da Lei 9430/96, modificou a redação do seu § 6º e incluiu o §6º-A.

Ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa.

Requer que as intimações sejam feitas aos seu patrono, cujos nome e endereço constam às fls.4.595.

É o relatório."

No julgamento realizado em 17 de julho de 2014, a 8ª Turma da DRJ/RJO negou provimento à impugnação, por meio do Acórdão nº 12-66.974, assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2008*

**DECISÃO ADMINISTRATIVA. DELEGACIA DE JULGAMENTO.**

*As Delegacias de Julgamento estão vinculadas às normas legais e regulamentares, conforme determina o artigo 116, inciso III, da Lei nº. 8.112/1990, e o artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, devendo ser obedecido o Regulamento do Imposto de Renda, as Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda com efeito vinculante em relação à administração tributária federal (Portaria MF 383/2010) e ao entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso nos diversos tipos de atos normativos, notadamente, instruções normativas. Artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.*

**COMPROVAÇÃO. ÔNUS.**

*Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.*

**ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.**

*A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

**IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS.**

*A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos. Artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972.*

**LANÇAMENTO DECORRENTE.**

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

*Impugnação Improcedente*  
*Crédito Tributário Mantido"*

Devidamente cientificado em 01/08/2014 (fls. 4.797), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 02/09/2014 (fls. 4.800 a 4.861), recurso voluntário alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

(i) Informa que procedeu ao pagamento parcial do auto de infração, especificamente os seguintes itens:

- Ajustes relativos ao PIC apurados pela filial de Contagem (locomotivas), cujo no valor de R\$ 145.386, 88;

- Ajustes de demais itens efetuados pela filial de Contagem (locomotivas) no valor de R\$ 108.201,67.

Entretanto, apesar de ter juntado aos autos cópia do DARF, único documento de sua guarda que comprova o pagamento, o Acórdão recorrido destacou que os pagamentos efetuados não foram recepcionados pelos sistemas da Receita Federal do Brasil. Nesse contexto, requer que seja feita nova verificação acerca da recepção de tais pagamentos;

(ii) Existência dos vícios a seguir relacionados na aplicação do método CPL pela fiscalização e regularidade do preço praticado pela filial da recorrente para o produto com o código "41X276494G4E-AC44):

- A taxa de conversão do dólar aplicada no auto de infração foi apresentada pela recorrente de forma incorreta;

- Desconsideração da informação de que a margem de lucro apurada pela empresa exportadora é menor do que 20%;

- Os fretes internacionais não deveriam ter sido incluídos na metodologia de cálculo;

(iii) Possibilidade de opção pelo método mais benéfico ao contribuinte, PRL 20 ou PRL 60, nos casos em que os produtos importados tenham dupla destinação, ou seja, revenda ou industrialização;

(iv) A adequação do método PIC pela filial da recorrente para comprovação do preço praticado na importação do produto "Locotrol";

(v) Irregularidades na aplicação do método PRL 60 pela fiscalização, pelos seguintes motivos:

- Ilegalidade na utilização da fórmula prevista na IN 243/02;

- Indevida inclusão das parcelas de frete, seguro e imposto de importação no cálculo do preço praticado;

(vi) Ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a parcela da multa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A recorrente inicia seu recurso informando que procedeu ao pagamento parcial dos valores exigidos no auto de infração, especificamente os seguintes itens:

- Ajustes relativos ao método dos Preços Independentes Comparados - PIC, apurados pela filial de Contagem (locomotivas) no valor de R\$ 145.386,88;

- Ajustes de demais itens efetuados pela filial de Contagem (locomotivas) no valor de R\$ 108.201,67.

Alega que apresentou os únicos documentos de sua guarda que podem comprovar o pagamento, os DARFs de fls.4.673 e 4.674, entretanto o acórdão recorrido destacou que os pagamentos não foram efetivamente recepcionados pelos sistemas da Receita Federal do Brasil. Nesse contexto requer que o setor da Receita Federal do Brasil, responsável pela recepção dos pagamentos efetue nova verificação acerca da recepção de tal pagamento.

De início, deve-se esclarecer que, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário ora apreciado, a recorrente não contesta os ajustes relativos ao método dos Preços Independentes Comparados - PIC apurados pela filial de Contagem (locomotivas), no valor de R\$ 145.386,88 (fls. 4.245), bem assim, os demais ajustes realizados pela filial de Contagem (locomotivas), no valor de R\$ 108.201,67 (fls. 4.256 e 4.257). Dessa forma, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, referida matéria é incontroversa:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Assim, não compete a este Colegiado a apreciação de matéria não contestada, considerando-se definitivamente constituído o crédito tributário não impugnado. Os pedidos de verificação de recepção dos pagamentos devem ser feitos diretamente à unidade da Receita Federal do Brasil preparadora do processo, a quem compete as atividades de controle e cobrança dos créditos tributários.

### **Dos Ajustes pelo Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL)**

A fiscalização solicitou a documentação comprobatória necessária à apuração do preço parâmetro do item 41X276494G4E- LOCO AC44-EMI DESMONTDA (AC44) e, após análise das memórias de cálculo e documentos apresentados, concluiu que apuração do custo de produção havia sido feita em conformidade com o determinado no § 4º, art.13 da Instrução Normativa SRF nº 243/02, bem assim que o cálculo do preço parâmetro foi efetuado com o acréscimo de 20% do lucro como determinado na legislação:

*Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.*

[...]

*§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:*

*I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;*

*II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;*

*III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;*

*IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;*

*V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.*

Todavia, foi identificada divergência entre a quantidade de 6 (seis) unidades consumidas do item 41X276494G4E (AC44) constante do demonstrativo "Cenários - Locomotivas C38 e AC44" apresentado pela contribuinte (fls. 1.502) e as 8 (oito) unidades desse mesmo item informadas no arquivo "Gevisa 2008 - Ajustes Fiscais Final" (fls. 280), também fornecido pela contribuinte.

Em consulta ao sistema Siscomex foi confirmada a importação de 8 unidades. A fiscalização, utilizando-se dos dados desse sistema relacionados no Anexo 11 - "Importações 2008 - Contagem - Fonte Siscomex" (fls. 4.398) calculou os preços praticados, conforme Anexo 12 - "Preço Praticado CPL - Contagem - Fonte Siscomex" (fls. 4.442).

Considerando que o preço parâmetro apurado pela recorrente na planilha "Cenários - Locomotivas C38 e AC44" (fls. 1.502) foi de R\$ 3.763.446,91 e o preço praticado apurado pela fiscalização foi de R\$ 4.797.807,36 (fls. 4.442), foi constatada necessidade de ajuste no valor de R\$ 1.034.360,45 para cada unidade comercializada, o que gerou um ajuste total de R\$ 8.274.883,53.

A recorrente afirma que a fiscalização validou e aceitou as comprovações dos custos direto e indiretos em dólares americanos apresentados pela recorrente para fins de CPL. Com o objetivo de comprovar as alegações, transcreve trecho do Termo de Verificação Fiscal, onde a

fiscalização menciona que não encontrou inconsistências na apuração do preço parâmetro para o item 41X276494G4E (AC44):

*"Pelas memórias de cálculo e documentos apresentados, concluímos que a apuração do custo de produção condiz com o determinado no § 4º, do art. 13 da IN SRF nº 243/2002. Quanto ao cálculo do Preço Parâmetro, foi acrescida a margem de lucro de 20% como determinado na legislação. Não encontramos inconsistências na apuração do Preço Parâmetro para os dois itens 41X276494G3E (C38) e 41X276494G4E (AC44)"*

De fato, a fiscalização aceitou o valor do preço parâmetro apurado pela recorrente e utilizou-o no cálculo dos ajustes objeto do lançamento de ofício. Entretanto, na impugnação e também agora no recurso voluntário, a recorrente afirma que o preço parâmetro por ela mesma calculado e entregue à fiscalização no curso da ação fiscal estaria equivocado. Sustenta que teriam sido utilizadas taxas de câmbio diferentes para o cálculo do preço de transferência e do preço praticado, o que resultou na distorção dos valores. Demonstra que utilizou a taxa de câmbio de R\$ 1,83746, enquanto o valor correto seria R\$ 2,18377, ou seja, a média das taxas utilizadas no cálculo do preço praticado, valor este que alteraria o valor do preço parâmetro em dólares de US\$ 1.706.815,80, de R\$ 3.951.619,26 para R\$ 4.696.389,36:

Custo	US\$	Tx Câmbio	R\$
	1.706.815,80	1,83746	3.136.205,76
Margem de Lucro	20%		627.241,15
Preço Parâmetro			3.763.446,91
Margem de Divergência	5%		188.172,35
Preço Parâmetro Limite			3.951.619,26

Custo	US\$	Tx Câmbio	R\$
	1.706.815,80	2,18377	3.727.293,14
Margem de Lucro	20%		745.458,63
Preço Parâmetro			4.472.751,77
Margem de Divergência	5%		223.637,59
Preço Parâmetro Limite			4.696.389,36

Diversamente do alegado pela recorrente, na planilha às fls. 23 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 4.242), anexo ao auto de infração, não consta que o valor em dólares seja de US\$ 1.706.815,80, nem que a taxa de câmbio utilizada para conversão dos valores médios de

dólares para reais, seja de 1,83746. Referida planilha, é cópia da planilha denominada "Cenários - Locomotivas C38 e AC44" (fls. 1.502), elaborada pela recorrente, e nela consta que o valor do preço parâmetro, antes da aplicação da margem de divergência, é de R\$ 3.763.446,91, não tendo sido nela informado o valor em dólares nem a taxa da câmbio utilizada:

	C38	AC44
<b>Preço Praticado</b>	<b>Inf recebida em 10/06/09</b>	<b>Inf recebida em 10/06/09</b>
GE US Cost	2.936.150,02	3.136.205,76
Ocean Freight	166.838,57	125.519,85
GE Eire Contribution Margin	104.328,51	712.704,78
<b>FOB Gevisa Brasil</b>	<b>3.207.317,10</b>	<b>3.974.430,39</b>
Freight	113.895,40	162.184,87
Insurance	2.751,55	5.195,66
Import Tax	-	-
<b>Gevisa Total Cost</b>	<b>3.323.764,05</b>	<b>4.141.810,92</b>
<b>Supplier's cost</b>	<b>C38</b>	<b>AC44</b>
Custo	2.936.150,02	3.136.205,76
Custos Diretos	2.606.797,15	2.765.551,86
Custos Indiretos	329.352,87	370.653,90
Frete Intl	166.838,57	125.519,85
Margem de Lucro	104.328,51	712.704,78
<b>Total</b>	<b>3.207.317,10</b>	<b>3.974.430,39</b>
<b>Parâmetro Conservador</b>	<b>C38</b>	<b>AC44</b>
Custo	2.936.150,02	3.136.205,76
Custos Diretos	2.606.797,15	2.765.551,86
Custos Indiretos	329.352,87	370.653,90
Margem 20%	587.230,00	627.241,15
<b>Total</b>	<b>3.523.380,03</b>	<b>3.763.446,91</b>
<b>Ajuste Fiscal</b>	<b>C38</b>	<b>AC44</b>
Preço Praticado=FOB Gevisa Brasil-Frete Marítimo	3.040.478,53	3.848.910,54
Preço Parâmetro=Custo Gevisa US+20%	3.523.380,03	3.763.446,91
Margem de divergência	-15,88%	2,22%
Ajuste Cons. Unitário	-	-
Quantidade Consumida	12	6
Ajuste Cons. Total	-	-

Fonte: arquivo "Master Schedule\_TP2008\_CKD's ajustada"

Com objetivo de comprovar o erro na apuração do preço parâmetro entregue à fiscalização, a recorrente anexou aos autos, ainda na impugnação, as planilhas de fls. 4.675 a 4.686 e os extratos das Declarações de Importação - DIs de fls. 4.687 a 4.720. Todavia, o Acórdão recorrido entendeu que os documentos acostados aos autos não comprovariam o novo preço parâmetro defendido pela interessada. De fato, nos termos do § 2º do art. 13, da IN SRF nº 243/2002, os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores:

*" Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.*

[...]

*§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valor e respectivos fornecedores.*

No recurso voluntário alega que os custos de produção em dólares norte americanos seriam incontroversos, pois a fiscalização teria aceitado referidos valores. Ainda que se

admitisse que o custo parâmetro em dólares é incontroverso, equivocou-se a recorrente quando afirma que deveriam ter sido utilizadas as mesmas taxas de câmbio para apuração do preço parâmetro e preço praticado. A IN SRF nº 243/2002, ao tratar das Normas Comuns aos Custos na Importação, dispôs em seu art. 7º, que a taxa de câmbio utilizada na conversão das importações de bens seria fixada em função da data do registro da declaração de importação:

*Art. 7 O valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência dos seguintes fatos:*

*I - do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens;*

*II - do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência.*

Nos termos do dispositivo legal acima transcrito, a fiscalização utilizou o valor da moeda para venda no segundo dia anterior à data do registro da Declaração de Importação e apurou os valores em reais das importações do item 41X276494G4E (AC44) realizadas pela recorrente. A planilha objeto do Anexo 12 - "Preço Praticado CPL - Contagem - Fonte Siscomex" (fls. 4.442) demonstra o cálculo do preço praticado apurado pela fiscalização.

Já para a conversão do preço parâmetro, considerando-se que os valores que o compõem foram formados ao longo do ano de 2008, deve-se utilizar a taxa de câmbio média do ano. É esta a orientação da Receita Federal do Brasil, constante da pergunta nº 23 do Perguntas e Respostas da DIPJ/2009, que pode ser consultado no endereço eletrônico <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/dipj-2009-perguntas-e-respostas> :

*023 Qual a data correta a ser utilizada para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira, constantes das operações utilizadas para apuração dos preços parâmetros?*

*Quando for possível identificar as datas em que ocorreram as operações, deve-se utilizar a taxa de câmbio das respectivas datas, conforme explicitado nas duas perguntas anteriores; caso não seja possível, utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal.*

*Por exemplo: na aplicação do método PIC – Preços Independentes Comparados, se for utilizada operações de importações de bens realizadas por empresas independentes (da IN SRF nº 243, de 2002, art. 8º, parágrafo único, inciso III), deve-se utilizar a taxa de câmbio de venda do segundo dia útil imediatamente anterior à data do registro da declaração de importação da mercadoria. Caso seja utilizado o método CPL – Custo de Produção mais Lucro para apuração do preço parâmetro, considerando-se que os valores que o compõem foram formados ao longo do ano calendário, deve-se utilizar a taxa de câmbio média do ano. Para apuração do preço parâmetro com base no método PVA – Preço de Venda no Atacado no País de Destino, deve-se utilizar as taxas de câmbio das datas em que ocorreram as respectivas vendas.*

A recorrente afirma que equivocou-se ao utilizar a taxa de câmbio no valor de R\$ 1,83746, entretanto, esta cotação é a mesma do valor médio do dólar diário para venda no ano de 2008 constante da página eletrônica do Banco Central do Brasil. Desta forma, impropriedade a

alegação de que o valor do preço parâmetro apurado pela própria recorrente e utilizado pela fiscalização na apuração dos ajustes estaria equivocado em virtude da utilização de taxa de câmbio diversa da utilizada na apuração do preço praticado.

Em seguida, a recorrente aponta como um segundo equívoco da fiscalização, a não observação da margem de lucro média do produto 41X276494G4E (AC44) no exterior de 18,22%, portanto, abaixo do limite legal de 20% previsto no método CPL. Entende a recorrente que, da análise da definição do método CPL, pode-se concluir que não será verificado ajuste caso a margem de lucro do produtor estrangeiro não seja superior a 20%.

O art. 18, inciso III da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos geradores, assim dispunha:

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

[...]

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

Inexiste previsão legal que contemple a pretensão da recorrente de que os ajustes somente serão efetuados se o lucro do produto no exterior for superior a 20%. A hipótese de dispensa prevista no art. 38, da IN SRF nº 243/02, ocorre nos casos em que a diferença entre o preço praticado pela recorrente nas importações de empresas vinculadas e o preço parâmetro, calculado conforme regras definidas no art. 13 da IN SRF nº 243/02, for equivalente a até 5% do valor do preço parâmetro:

*Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.*

*Parágrafo único. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL.*

De acordo com o ajuste fiscal demonstrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 4.243), a diferença apurada pela fiscalização foi equivalente a 21,56%, não se enquadrando na hipótese legal de dispensa acima transcrita.

Ainda que se entenda que não são devidos ajustes nos casos em que a margem de lucro do produtor estrangeiro não for superior a 20%, da análise dos autos não é possível chegar ao percentual de 18,22% informado pela recorrente na planilha anexada às fls. 4.686. Referida planilha, por si só, desacompanhada de quaisquer documentos comprobatórios, inclusive dos custos

relacionados no § 4º, art. 13, da IN SRF nº 243/02, não tem o condão de comprovar a margem de lucro do produto no exterior.

O novo Código de Processo Civil, ao tratar do ônus da prova, dispõe que quem alega, incumbe-se do ônus probatório e, no caso, a recorrente não trouxe aos autos documentos hábeis a comprovar que o lucro do produtor no estrangeiro foi inferior a 20% :

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*[...]*

O terceiro equívoco apontado pela recorrente refere-se à inaplicabilidade das despesas de frete e seguro internacionais no cálculo do método CPL.

Sustenta a recorrente que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 dispõe claramente que o cálculo segundo o método CPL deve considerar, unicamente, os seguintes componentes: (i) o custo médio de produção, (ii) os impostos e taxas cobrados no país de exportação e (iii) a margem de lucro de 20%. Aduz que a inclusão das parcelas de frete e seguro internacionais é incoerente com o método CPL pois se o objetivo é compor o custo de produção mais a margem de lucro fictícia, o frete não pode compor o custo de produção pois não é custo e sim despesa de venda.

Os §§ 4º e 5º do art. 4º da IN SRF nº 243/02 dispõem, expressamente, sobre a possibilidade de inclusão dos valores de fretes e seguros no cálculo do método CPL:

*Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

*[...]*

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

*§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.*

Verifica-se, portanto, que a condição para inclusão dos valores de fretes e seguros no cálculo do preço praticado é que os mesmos também sejam incluídos no cálculo do preço parâmetro. Todavia, entende a recorrente, que a inclusão de referidos valores trata-se de opção do contribuinte, e que o exercício de tal opção somente faria sentido no método PIC.

O fato do art. 18, inciso III, da Lei nº 9.430/96, relacionar os componentes do preço parâmetro que será comparado com os preços praticados para apuração dos ajustes, não impede que a ambos, preço parâmetro e preço praticado, sejam acrescidos os valores de fretes e seguros. Aliás, esta foi a interpretação dada pela Receita Federal do Brasil nos §§ 4º e 5º do art. 4º IN SRF nº 243/02.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 4.243) , que os valores de fretes e seguros foram incluídos nas planilhas elaboradas pela recorrente e utilizadas pela fiscalização para apuração do preço parâmetro. Este fato não foi contestado pela recorrente, nem na impugnação nem no recurso voluntário, motivo pelo qual entendo que, uma vez incluídos no cálculo do preço parâmetro os valores de fretes e seguros, a fiscalização agiu corretamente ao incluí-los na apuração dos preços praticados.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso da recorrente na parte relativa ao lançamento efetuado pelo método CPL.

### **Dos Ajustes pelo Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)**

O método dos preços independentes comparados está previsto no art. 18, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

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

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

De acordo com o método PIC, as preços praticados nas operações com empresas vinculadas deve ser comparado com a média aritmética dos preços dos bens, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda. O parágrafo único do art. 8º da Instrução Normativa nº 243/02 regulamentou a forma como seria feita a comparação dos preços, e assim dispôs:

*Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.*

*Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão*

*comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:*

*I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;*

*II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;*

*III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.*

A fiscalização discordou dos cálculos efetuados pela recorrente pelo método PIC para o item LGS.1008815-903 - LOCOTROL em que havia sido apurado ajuste igual a zero.. A comparação teria sido feita por apenas um documento fiscal, a NF de entrada nº 025952, de 28/11/2008, de emissão da própria fiscalizada, com o CFOP - 2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, cujo remetente é a Ferroban - Ferrovias Bandeirantes S.A., CNPJ: 02.502.844/0001-66. Observou ainda que no campo "Dados Adicionais" dessa nota fiscal, constava a informação "...Remetido para Devolução através da N Fiscal 023097, série 03, de 26/09/08, e que retornou com a mesma nota fiscal". Esta nota fiscal nº 023087, também de emissão da recorrente e cujo destinatário é a Ferroban - Ferrovias Bandeirantes S.A, estaria ilegível e o CFOP aparentaria ser o 6.923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado.

A fiscalização, após, concluir que os documentos fiscais apresentados pela contribuinte, de sua própria emissão, não se tratavam de documentos de vendas, mas sim de remessas de mercadorias cujo remetente/destinatário seria a Ferroban - Ferrovias Bandeirantes S.A., desconsiderou a utilização do método PIC e apurou os ajustes pelo método PRL - com margem de 20%.

A recorrente afirma que o art. 8º da IN SRF nº 243 restringe a aplicação do PIC com base apenas em aquisições feitas pela importadora, entretanto, tal artigo não encontra fundamento de validade em nenhum dispositivo legal, notadamente na Lei nº 9.430/96. Acrescenta que esta interpretação não faz sequer sentido, pois o método tem por finalidade averiguar se o preço praticado no caso concreto se encontra em consonância com os preços praticados entre partes não relacionadas, e que o documento apresentado faria tal prova pois a recorrente não possui vínculo com a Ferroban - Ferrovias Bandeirantes S.A. .

Não assiste razão à recorrente. O art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece que os preços praticados em operações com partes vinculadas serão comparados com os preços apurados no mercado brasileiro ou de outros países em operações de compra e venda com pessoas jurídicas não vinculadas. No caso, as notas fiscais apresentadas pela recorrente (fls. 3.435 a 3.438) não referem-se a operações de compra e venda, mas sim de remessas de mercadorias entre a própria recorrente e a Ferroban - Ferrovias Bandeirantes S.A., não sendo hábeis a comprovar a apuração do custo dedutível pelo método PIC.

Em anexo à impugnação, às fls. 4.721 a 4.739, a recorrente anexou cópias da ordem de compra (purchase order) e das faturas (invoices) relativas à operação de venda realizada entre a GE Trans Systems Global Signaling e a Paducah & Louisville Rwy em outubro/2007. Na ordem de compra, a descrição do produto é "Kit, Locotrol EB (LLB) Retrofit, nº de cotação UM07030802USFO" com valor unitário é de US\$ 104.080,00. Alegou a recorrente que como este valor era superior ao preço praticado em suas importações, de US\$ 73.000,00, não haveria

necessidade de ajustes de preços de transferência. Entretanto, a DRJ negou provimento à impugnação, pelos motivos a seguir relacionados:

- A transação utilizada como parâmetro pelo método PIC foi realizada entre empresas localizadas nos Estados Unidos, e a capacidade de negociação entre empresas no mercado interno americano é de significativa diferença do verificado nas relações comerciais com o Brasil, afetando, por óbvio, o custo das mercadorias;

- Os documentos apresentados não se tratam de simples operação de compra e venda, praticada entre pessoas jurídicas não vinculadas, não residentes no Brasil, uma vez que o vendedor é empresa vinculada à interessada;

- Nos documentos apresentados não constam informações detalhadas, hábeis a formar a convicção de que o produto " Kit, Locotrol EB (LLB) Retrofit" é idêntico ou similar ao produto LGS.1008815-903- LOCOTROL importado da vinculada.

A recorrente defende que a legislação brasileira não faz qualquer distinção entre mercados para fins de aplicação do método PIC, sendo portanto válida para fins de aplicação do método PIC a transação entre duas empresas norte-americanas. Com relação à argumentação do acórdão de que as empresas eram vinculadas e, por este motivo a transação não poderia ser utilizada como parâmetro, afirma que tal fundamentação contraria o inciso I, do parágrafo único do art. 8º da IN SRF nº 243/02. De fato, assiste razão à recorrente, porque inexistente previsão legal restringindo a utilização de operações entre empresas do mesmo país, assim como, a exigência de que o vendedor seja empresa não vinculada não encontra respaldo legal. De acordo com o mencionado dispositivo legal, os preços dos produtos adquiridos da empresa exportadora vinculada serão comparados com o preços de bens vendidos pela mesma empresa exportadora a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes no Brasil. Todavia estes não foram os únicos argumentos pelos quais não foi aceito o pleito da recorrente para que os ajustes fossem calculados pelo método PIC.

Com relação à alegação do acórdão recorrido de que a sucinta descrição do produto nos documentos apresentados não permite concluir tratar-se de produto idêntico ou similar ao produto LGS.1008815-903, a recorrente afirma que se tratam do mesmo produto, havendo diferença apenas em relação ao código, que varia entre as várias empresas do grupo GE localizadas no mundo. É fato que a descrição é extremamente resumida e genérica não sendo possível concluir tratarem-se do mesmo produto. Ademais, apesar de constar no referido acórdão que a impugnante deveria ter acostado aos autos laudo confirmando, ao menos, a similitude entre os produtos, referido documento não foi anexado ao recurso voluntário. De acordo com o disposto na alínea "c", do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas destinadas a contrapor fatos ou razões poderiam ter sido trazidas aos autos após a impugnação e ciência do acórdão recorrido, entretanto, não foram anexados aos autos quaisquer documentos, seja para comprovar a identidade ou similitude do produto, seja para comprovar que a diferença de codificação decorre da alteração em função da localização da empresa no mundo.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*[...]*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) *fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) *refira-se a fato ou a direito superveniente:*
- c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso da recorrente na parte relativa ao lançamento que desconsiderou a utilização do método PIC e apurou os ajustes pelo método PRL.

### **Dos Ajustes pelo Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL)**

A recorrente defende a possibilidade de opção pelo método mais favorável nos casos em que os bens importados tenham dupla destinação, ou seja, revenda e industrialização. Assim, o preço parâmetro a ser utilizado seria o mais favorável entre o PRL - 20, aplicável aos produtos destinados à revenda, e o PRL - 60, aplicável aos produtos utilizados na industrialização de outros produtos.

A fiscalização adotou como metodologia para apuração do preço parâmetro a média ponderada entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e 60%, por ter a empresa efetuado tanto operações de revenda direta de bens importados, quanto operações de importação de insumos utilizados em seu processo produtivo. A recorrente contesta a aplicação de uma média ponderada única, sob o argumento de que somente a partir do ano-calendário de 2013, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.715/12 à Lei nº 9.430/96, passou a existir base legal para aplicação das médias ponderadas pretendidas pela fiscalização, bem assim, que a Solução de Consulta Interna nº 30/2008 na qual se fundamentou a fiscalização não possui status de Lei e sequer é pública. Acrescenta que o procedimento adotado pela fiscalização padece de lógica jurídica, pois fere a própria finalidade dos preços de transferência que é averiguar se os preços praticados em operações entre pessoas vinculadas estão em conformidade com os preços de mercado, a ser apurado em conformidade com o § 4º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96, o qual permite ao contribuinte utilizar mais de um método podendo escolher, inclusive, o maior preço parâmetro encontrado.

A possibilidade de escolha do melhor método, prevista no § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, deve ser exercida comparando-se o preço parâmetro apurado pelo método PRL com os preços parâmetros obtidos pelos outros dois métodos de apuração previstos nos incisos I e III do art. 18 da Lei nº 9.430/96, para escolha do maior valor dedutível. Ao eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de 20%, no caso de revenda, e do método PRL 60%, no caso de insumo utilizado na produção de outros bens. Esse preço parâmetro deve ser único, pois o método é um só, o PRL estabelecido no inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e a média ponderada tem o fim de impedir que as pessoas jurídicas utilizem como melhor lhe convier uma ou outra margem de lucro na importação de um mesmo bem.

A utilização da média ponderada decorre da interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e da Instrução Normativa nº 243/02 e seria completamente contrária à lógica dos preços de transferência a utilização de mais de um preço parâmetro, para o mesmo, bem, no mesmo período,

pelo mesmo método. Nesse mesmo sentido, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 30/2008, utilizada pela fiscalização, assim concluiu:

*“Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são aplicados em parte no processo produtivo e em parte são revendidos, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço médio ponderado do período será o resultante da aplicação do método PRL, com margem de vinte por cento, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de sessenta por cento, na hipótese dos insumos aplicados na produção. Esse será o preço médio ponderado do método PRL apurado para o período anual a ser comparado com os outros dois métodos de apuração (PIC e CPL)”.*

Assim também tem sido a jurisprudência deste Colegiado:

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

*Ano- calendário: 2008*

*PREÇOS PARÂMETROS. VALORES DISTINTOS. DESTINO. PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A lei não define, neste caso, o que deve ser feito, mas, pela lógica dos preços de transferência e pela lógica econômico-financeira, soa muito estranho praticar preços distintos quando se trata da mesma operação de importação, ainda que o destino do bem importado seja diferente. O método de se obter uma média dos preços parâmetros é mais justo e dificulta a manipulação dos preços praticados pelos contribuintes, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.*

*(Acórdão nº 1401-001.594, de 06/04/2016)*

Tanto em sede de impugnação, quanto no recurso voluntário ora apreciado a recorrente contesta a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02 para o PRL60, sob o argumento de que a sistemática de cálculo nela prevista, além de ser flagrantemente ilegal, gera uma série de problemas e discrepâncias. Afirma que tal ilegalidade teria sido reconhecida pela Receita Federal do Brasil e faz um histórico legislativo a respeito do método PRL. Para a recorrente, os cálculos efetuados com base na Lei nº 9.430/96 apresentam ajustes muito menores do que aqueles regulados pela IN nº 243/02 e a diferença está fincada essencialmente na margem de lucro a ser deduzida do preço líquido de revenda: enquanto a Lei nº 9.430/96 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto, diminuído do valor agregado no país, a IN nº 243/02 prevê que a margem de 60% deve incidir sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direito importados. Acrescenta que, ao estabelecer nova forma de cálculo do PRL 60, a IN nº 243/02 violou frontalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária e cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes no sentido de afastar a aplicação de atos administrativos sem respaldo de lei.

A solução da lide consiste em identificar se a fórmula estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 representa a expressão matemática decorrente da interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, ou se referida fórmula foi além dos limites a ela impostos pela lei que objetivava regulamentar.

De início, transcrevo o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, vigente à época, que trata do método PRL:

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

*[...]*

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

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

*c) das comissões e corretagens pagas;*

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

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

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

Com o objetivo de regulamentar a cálculo do preço parâmetro foi editada a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que assim dispôs:

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

*I dos descontos incondicionais concedidos;*

*II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*III das comissões e corretagens pagas;*

*IV de margem de lucro de:*

*a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*

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

*§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.*

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

*I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;*

*II Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.*

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

*I incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;*

*II impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;*

*III comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.*

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

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

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

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

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

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

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

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

A legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 tem sido objeto de diversas discussões neste Colegiado. O objetivo primordial da legislação sobre preços de transferência é evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior. Nesse sentido, a interpretação dada pela Instrução Normativa nº 243/2002 ao método PRL60 é a que melhor se coaduna com os objetivos da legislação, uma vez que a margem de lucro é calculada, não 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.

Por bem fundamentar a legalidade da expressão matemática traduzida pela Instrução Normativa nº 243/2002, transcrevo trecho do voto vencedor do I Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão nº 1301-001.056, o qual adoto como razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99:

"Com efeito, as regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

O que, no parágrafo anterior, denominou-se CUSTO INCORRIDO SEM ARTIFICIALISMOS, nada mais é que o PREÇO PARÂMETRO almejado pela lei a partir do estabelecimento de métodos matemáticos.

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

Observa-se que, no método em debate (PRL 60), o legislador partiu do preço de revenda para chegar ao custo. Assim, parece razoável que se possa buscar a expressão matemática do preço parâmetro por meio do caminho inverso, isto é, através dos elementos formadores do preço.

Em elevada sintetização, a formação de preços consiste em um processo de acumulação de custos, acrescida de uma margem de lucro. Admitida uma liberdade terminológica, isto é, abandonado o rigor dos conceitos próprios da teoria econômica, pode-se afirmar que o preço praticado por determinada unidade produtiva resulta da soma dos custos totais incorridos no processo produtivo, incluídos aí a remuneração dos fatores de produção (valor agregado), acrescidos de uma margem de lucro.

A grosso modo, o preço de venda (PV) de um determinado produto poderia ser assim determinado: PV = custo de importação dos insumos + custo incorrido no processo produtivo (remuneração de fatores = valor agregado) + impostos, descontos incondicionais, comissões, etc. (despesas fixas e variáveis) + margem de lucro.

No caso da aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro a insumo importado utilizado no processo produtivo, o preço parâmetro representa o custo de importação livre dos elementos previstos na lei como integrantes do preço de revenda. Daí que se considera esse preço de revenda diminuído dos descontos incondicionais; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro fixada pela lei (60% sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas); e do valor agregado do país.

Expressando matematicamente esta primeira análise, teríamos:

$$PP = PR - C/D - ML (PR - C/D) - VA$$

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando "PR - C/D" como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

$$PP = PLV - ML (PLV) - VA$$

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos

e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro também poderia ser expresso da seguinte forma:

$$PP = PLV - ML (PLV - VA)$$

ou

$$PP = PLV - ML (PLV) + ML (VA)$$

Note-se que, neste caso, o preço de comparação (preço parâmetro), que deveria representar o preço de revenda diminuído dos seus elementos formadores, passa a ser o preço de revenda diminuído dos custos e despesas incorridos e da margem de lucro incidente sobre ele, porém, acrescido da margem de lucro incidente sobre o valor agregado, o que, à evidência, revela artificialismo na sua determinação e desvio em relação ao pretendido pela lei.

Como reforço à interpretação aqui expendida, segue, abaixo, pronunciamento do Ilustre Conselheiro Leonardo Andrade do Couto (acórdão nº 1102-00610, de 23 de novembro de 2011), que, escudando-se em estudo feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, naquilo que importa reproduzir, assinalou:

[...]

*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 I 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 do original)

*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 Gregório 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 “I” 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 reposição “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 “I” 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 “I” 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:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ .” (Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PR. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo. Dialética, 2009. p. 170-915.*

*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 I 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 Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item I 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 dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

...

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.

Não resta dúvida de que a Instrução Normativa 243/2002 revela interpretação distinta da que foi feita pela a que lhe antecedeu (Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001), mas isso não autoriza a conclusão de que a interpretação anterior estava em conformidade com a lei e a atual representou inovação. Ao contrário, como anteriormente demonstrado, a interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei nº 9.430/96, vez que revela com maior precisão o objetivo almejado pelo referido diploma legal.

No que diz respeito à proporcionalização, a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro.

Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

Ademais, a proporcionalização em comento produz a exclusão *in totum* do valor agregado, permitindo, assim, a explicitação mais adequada do preço parâmetro.

A alegada “majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”, logicamente, é mera decorrência de exercício interpretativo das disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que, afastando os preceitos da Instrução Normativa nº 243/2002, revelou

alternativa matemática mais favorável para a determinação do ajuste exigido pela legislação de regência.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares não autoriza concluir que referida Medida pretendeu corrigir ilegalidades da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

O objetivo, a bem da verdade, foi, nos exatos termos ali expressos, "*reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado*".

Resta evidente que a inclusão da fórmula de determinação do preço parâmetro sob discussão em dispositivo com força de lei, a exemplo do que fez a Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012, atual Lei nº 12.715, de 2012, contribui para a redução dos litígios, mas, como dito, isto não significa dizer que a interpretação trazida pela norma complementar editada pela Receita Federal inovou em relação ao comando legal da qual ela emergiu. Em sentido contrário, tem-se que a contemplação em referência reafirma a procedência da interpretação infralegal, vez que representa absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563, não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

Releva notar que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL 60, residem, essencialmente, na fixação, **pela lei**, da margem de lucro de 60%, matéria em relação a qual, ao menos em seara administrativa, a autoridade julgadora não pode se desviar do estabelecido em lei.

A Medida Provisória nº 563/2012 (Lei nº 12.715, de 2012), ao reproduzir a metodologia estampada na Instrução Normativa 243/2002, joga por terra o argumento de que referida norma complementar viola o princípio "*arm's length*" e reafirma o reverberado por densa doutrina no sentido de que, visto pela ótica econômica, o fator negativo do método PRL 60 repousa na margem de lucro de 60%, considerada excessiva se comparada a aplicável aos casos de importação para revenda (20%).

Aqui, não se está negando eventuais efeitos negativos, do ponto de vista econômico, da fórmula estampada na IN 243, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência.

Concluiu, assim, o Colegiado, no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que: i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%); ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente; iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo; e iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência."

Dessa forma, considerando que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 interpretou o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, em consonância com os objetivos da legislação de preços de transferência, é improcedente a alegação da recorrente de ilegalidade da referida Instrução Normativa sob o argumento de que a metodologia nela prevista extrapola os limites legais.

A recorrente cita em sua peça recursal, o Acórdão nº 1302-00.915, da sessão de 10/04/2012, o qual teria concluído pela ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/02, entretanto, referido acórdão foi objeto de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos autos do processo administrativo nº 16561.000185/2007-11, e em recente julgamento realizado em 04/10/2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reformou a decisão da Turma Ordinária, concluindo pela legalidade da Instrução Normativa nº 243/02, nos termos do Acórdão nº 9101-002.417, assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2002*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.*

*A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.*

*(Acórdão 9101-002.417, de 17/08/2016)*

Com relação ao Acórdão nº 1202-000.835, da sessão de 07/08/2012, também citado pela recorrente no recurso voluntário, vale ressaltar que, contra a decisão que concluiu pela ilegalidade da forma de cálculo da Instrução Normativa nº 243/02, foi interposto Recurso Especial da Fazenda Nacional, o qual encontra-se pendente de julgamento.

Em recente julgado realizado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 21/09/2016, decidiu-se pela legalidade da metodologia de cálculo da Instrução Normativa SRF nº 243/02, nos termos do acórdão cuja ementa a seguir transcrevo:

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

*Ano-calendário: 2003*

*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.*

*(Acórdão 9101-002.446, de 21/09/2016)*

A recorrente traz aos autos também decisão judicial sobre a incompatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e a Instrução Normativa SRF nº 243/02, que garantiu à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/96, afastadas as alterações trazidas pela Instrução Normativa SRF nº 243/02. Trata-se de apelação cível em mandado de segurança, relativa ao processo nº 2007.61.00.034048-7/SP e, portanto, tal decisão não vincula os julgadores administrativos os quais devem reproduzir em seus julgamentos apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.689/73, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil).

Em seu recurso voluntário a Gevisa S.A sustenta que o art. 18, II, item 1 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00, trata-se de norma de eficácia plena pois em

momento algum o legislador remete a uma integração posterior para que a norma possa ser plenamente aplicada, assim como, não estabelece nenhuma autorização para que uma regulamentação venha a restringir os seus contornos pré-estabelecidos. Entende, portanto, que sempre foi juridicamente possível a aplicação direta da lei, independentemente de qualquer integração que viesse a ser feita por Instrução Normativa e acrescenta que, a revogação da Instrução Normativa SRF nº 32/01 pela Instrução Normativa nº 243/02 bloqueou o viés interpretativo que já decorria e ainda decorre da literalidade da Lei nº 9.430/96.

Utilizando-se da competência atribuída pelo art. 1º, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil foram editadas as Instruções Normativas SRF nº 32/01 e nº 243/02, com o fim de interpretar a legislação tributária. Conforme já demonstrado por ocasião da análise da legalidade da Instrução Normativa nº 243/02, a interpretação inicial dada à Lei nº 9.430/96 pela Instrução Normativa SRF nº 32/01, posteriormente modificada pela Instrução Normativa SRF nº 243/02, não permite concluir que a interpretação anterior estava em conformidade com a Lei e a posterior representou inovação. De fato, a interpretação dada pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 é a que mais se coaduna com a intenção do legislador, constante da exposição de motivos da Lei nº 9.430/96:

*"12. As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas, No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior."*

A recorrente afirma que da análise cautelosa da legislação de preços de transferência conclui-se que a própria Receita Federal do Brasil vem reconhecendo a incompatibilidade entre a sistemática da Instrução Normativa SRF nº 243/02 e a Lei nº 9.430/96. Isso porque, de acordo com a Receita Federal do Brasil, a nova fórmula prevista pela referida Instrução Normativa somente seria válida a partir do ano-calendário de 2002, segundo o art. 45 da Instrução Normativa SRF nº 243/02. Caso entendesse que a fórmula prevista pela Instrução Normativa nº 243/02 apenas reproduzisse os termos da Lei nº 9.430/96, certamente que teria declarado seu caráter interpretativo e a aplicaria para fatos pretéritos, o que não ocorreu.

O art. 105 do Código Tributário Nacional dispõe que a legislação tributária aplica-se imediatamente a fatos geradores futuros:

*Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente a fatos geradores futuros: e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.*

Em conformidade com o comando legal acima transcrito, a Instrução Normativa SRF nº 243/02 estabeleceu no art. 45, que sua vigência teria início na data de sua publicação, ou seja, 13/11/2002 e ainda, no art. 44, que a Instrução Normativa nº 32/01 seria revogada, sem interrupção de sua força normativa. O fato de não ter sido aplicada a fatos geradores pretéritos não significa que a Instrução Normativa nº 243/02 não tenha caráter interpretativo, mas sim que, em respeito ao princípio da segurança jurídica, que tem o intuito de trazer estabilidade para as relações

jurídicas, é vedada a aplicação retroativa de nova interpretação. É o que consta do art. 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

*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.*

A recorrente afirma que o governo tentou criar fundamento de validade para a Instrução Normativa SRF nº 243/02 com a edição da Medida Provisória nº 478, em 29/12/09, entretanto referida MP não foi convertida em lei. Acrescenta que em 03/02/12, com a edição da Medida Provisória nº 563/12, posteriormente convertida na Lei nº 12.715/12, ocorreu uma grande evolução na legislação de preços de transferência, todavia, o legislador ordinário fixou que essas regras somente entrariam em vigor a partir de 01/01/13. Entende que o estabelecimento dessa *vacatio legis* deixa claro que as alterações promovidas na Lei nº 9.430/96 são inovações em nosso sistema jurídico, não se podendo alegar que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 traz apenas uma forma de interpretação da Lei nº 9.430/96, passível de ser invocada antes mesmo das alterações promovidas pela Lei nº 12.715/12.

É fato que a Lei nº 12.715/12, ao efetuar a inclusão na Lei nº 9.430/96 da fórmula de determinação do preço de transferência constante da Instrução Normativa nº 243/02, contribui para a redução dos litígios, entretanto, não significa que referida instrução normativa tenha inovado em relação à redação anterior da Lei nº 9.430/96. Ao contrário, apenas confirma que a interpretação dada pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 é a que mais representa o objetivo das regras de preços de transferência. Importante ressaltar também que as Medidas Provisórias nº 478/09 e a nº 563/12, posteriormente convertida na Lei nº 12.715/12, promoveram significativas alterações na legislação de preços de transferência, daí a necessidade de estabelecimento da *vacatio legis*.

A recorrente defende que a sistemática prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/02 para o cálculo do PRL 60 gera uma série de problemas e erros lógicos, o que seria suficiente para se afastar a aplicação da referida Instrução Normativa e determinar o cancelamento dos autos de infração. O primeiro problema apontado refere-se à alegação de que para a sistemática da Instrução Normativa SRF nº 243/02, é mais interessante importar produto acabado do que produzir no Brasil, isso porque é necessária uma margem de 150% sobre os custos para evitar ajustes de preços de transferência segundo o método PRL 60 calculado pela referida Instrução Normativa.

Com o objetivo de comprovar suas alegações a recorrente compara a margem de lucro necessária para que não sejam efetuados ajustes na importação de um produto acabado e a margem de lucro caso seja feita a importação dos insumos equivalentes a 50% do custo de produção desse mesmo produto. Ao final conclui que deixar de produzir no Brasil seria uma atitude

justificada sob uma perspectiva comercial e econômica, pois faz-se necessária uma margem de lucro três vezes maior do que a exigida para quem importa produtos acabados.

De início, valor ressaltar que as conclusões da recorrente foram efetuadas em cima de cálculos relativos a situações hipotéticas, sujeita a diversas variáveis, tais como : percentual de participação da mercadoria importada no custo de produção, valor de revenda do produto importado/acabado, valor do ajuste, etc... Entretanto, o fato da produção local exigir uma margem de lucro três vezes maior do que a exigida para a importação de produtos acabados decorre não da aplicação da metodologia de cálculo da Instrução Normativa SRF nº 243/02, mas sim da própria lei que estabelece o percentual de 20% do lucro para apuração de preço parâmetro quando houver apenas a revenda do bem importado e o percentual de 60% para os casos em que o bem importado for utilizado como insumo no processo produtivo.

Diversamente do alegado pela recorrente, a metodologia de cálculo prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/02 não pode ser vista como prejudicial à indústria nacional, uma vez que o preço parâmetro do bem importado não é reduzido à medida em que aumenta o valor agregado ao insumo. O que a fórmula da Instrução Normativa SRF nº 243/02 faz é excluir do preço parâmetro as influências advindas da flutuação dos valores agregados, isto porque esses valores não podem ser considerados como fator de majoração do preço parâmetro.

Assim, ao blindar o preço parâmetro de possíveis alterações em virtude das alterações no valor agregado no país, de forma a permitir um cálculo mais preciso e que atenda aos objetivos da Lei nº 9.430/96, evita-se a transferência de resultados para o exterior mediante a manipulação dos preços nas importações e exportações entre empresas vinculadas. Sob esse ponto de vista, descabidas as alegações da recorrente de que Instrução Normativa SRF nº 243/02 violaria a proteção à indústria nacional.

O segundo problema apontado pela recorrente, a respeito do cálculo do PRL 60 proposto pela Instrução Normativa nº 243/02, é que existe erro lógico na fórmula, incentivando a manipulação de preços. O erro decorre da utilização do percentual de participação do bem no custo total do produto vendido, nos termos do inciso II, do § 11, do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/02, o qual serve para determinar o preço de venda proporcional dos produtos. Com o objetivo de comprovar suas alegações faz algumas manipulações de preços e conclui que a sistemática do PRL 60 da Instrução Normativa SRF nº 243/02, não atinge o objetivo das regras de preço de transferência, qual seja, de presumir os preços de mercado dos bens importados, já que o contribuinte que manipula preços tem dedução fiscal acima do valor de mercado.

De fato, a fórmula demonstrada na da Instrução Normativa SRF nº 243/02, não tem o condão de impedir que os contribuintes manipulem totalmente seus preços, entretanto, como se pode verificar nas simulações efetuadas pela recorrente, quanto maior a manipulação do preço, maior o ajuste a ser realizado:

Valor do Bem Importado	Valor do Ajuste
10	0,00
30,77	5,29
40,00	9,23

60,00	20,00
-------	-------

Caso o contribuinte tivesse efetuado o cálculo do preço parâmetro pela metodologia que entende correta, utilizando-se os mesmos valores das simulações, o valor do preço parâmetro seria o mesmo em todas as situações, ou seja, R\$ 154,00, e nenhum ajuste teria sido efetuado, o que permitiria uma manipulação de preços ainda maior:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{R\$ } 250,00 - (0,60(\text{R\$ } 250,00 - \text{R\$ } 90)) = 154,00$$

Dessa forma, verifica-se que a interpretação dada pela Instrução Normativa SRF nº 243/02, é a que mais se aproxima do objetivo da legislação de preços de transferência, ou seja, evitar a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.

O terceiro problema apontado refere-se à exigência de margem de lucro de 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência. Com o intuito de comprovar suas alegações, efetua simulação de apuração de preço parâmetro com valores hipotéticos e, ao final, conclui que para que não fossem efetuados ajustes aos preços de transferência, a margem de lucro dos produtos de conteúdo nacional seria de 150%.

Os contribuintes que fizerem a opção pelo método PRL 60, estão sujeitos aos ajustes de preços de transferência caso a margem de lucro ((valor de revenda - custo de produção)/custo de produção) dos produtos nacionais, bem assim, dos insumos importados, seja inferior a 150%. Referido percentual de lucro, extraído da interpretação do art. da Lei nº 9.430/96, dada pela Instrução Normativa SRF nº 243/02, aplica-se aos casos em que não forem efetuados ajustes aos preços de transferência, entretanto, os contribuintes são livres para praticarem o percentuais que melhor lhes convierem e, caso necessário efetuar os ajustes previstos na legislação de preços de transferência. Cabe ressaltar ainda, que este não é o único método disponível para apuração do preço parâmetro, podendo os contribuintes se valerem dos demais métodos previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente protesta pelo reconhecimento da legalidade de sua conduta, ainda que se entenda que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 não tenha afrontado diretamente a Lei nº 9.430/96. Para a recorrente, a interpretação por ela dada à Lei nº 9.430/96 é uma das possíveis, tanto que nas Instruções Normativas anteriores, nº 113/00 e nº 32/01, também a reproduziam. Acrescenta que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 estabelece um novo sub-método de apuração do PRL, e que os contribuintes poderiam optar entre o emprego do que denominou "PRL 60 Lei" ou "PRL 60 IN", de acordo com os mesmos requisitos que presidem normalmente a opção ente métodos alternativos de preços de transferência. Ao final, conclui pela legalidade do procedimento por ela adotado, sob o argumento de que os sub-métodos "PRL 60 Lei" e "PRL 60 IN" atuam sobre os mesmos pressupostos fáticos e que, como a Lei não impede o exercício da opção, menos ainda uma Instrução Normativa poderia fazê-lo, de modo a dar primazia a um método infralegal sobre o método legal.

Diversamente do alegado pela recorrente, não há que se falar em método "PRL 60 Lei" e método "PRL 60 IN", o método previsto na Lei nº 9.430/96 é o método PRL - Preço de Revenda menos Lucro e, dependendo da destinação do produto, aplica-se o percentual de lucro de 20% ou de 60%:

*Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição,*

*nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

[...]

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

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

*c) das comissões e corretagens pagas;*

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

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

Como já demonstrado ao tratar da legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02, a fórmula de cálculo nela constante é que melhor se amolda ao espírito da Lei e, portanto, é a única fórmula a ser aplicada caso o contribuinte exerça a opção pelo método PRL para os bens importados aplicados no processo produtivo.

A recorrente afirma que a fiscalização também incorreu em equívoco ao incluir os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação para determinação do preço praticado. Afirma que a melhor interpretação do dispositivo legal adotado pela fiscalização, o § 4º, do art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/02, impõe que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação sejam excluídos do preço praticado e, portanto, das regras que controlam os preços de transferência. Segundo seu entendimento, a única interpretação coerente para o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e para o § 4º, do art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/02 é a de que referidas normas não visam incluir frete, seguro e tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas tão somente integrá-los ao custo para efeito de dedutibilidade para fins de cálculo do lucro real.

A fiscalização fundamentou sua conduta no § 4º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/02, relativo às normas comuns aos custos na importação, a seguir transcrito:

*Art. 4º-Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

[...]

*§ 4º-Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro,*

*cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Este parágrafo tinha como base legal o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos geradores:

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

*[...]*

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

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, verifica-se que o mesmo dispõe, expressamente, que os valores de fretes, seguros e tributos incidentes na importação integram o valor do custo. O fato de constar a expressão "para efeito de dedutibilidade" não permite concluir que referidos valores devam ser excluídos do preço praticado e computados apenas para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real.

A aplicação dos métodos de preços de transferência deve ser cautelosa para que não hajam distorções na comparações a serem realizadas. Dessa forma, caso os valores de fretes, seguros e tributos devidos na importação sejam considerados na determinação do preço parâmetro, também devem ser incluídos nos preços praticados. Considerando que a Instrução Normativa SRF nº 243/02, estabeleceu no seu art. 4º, § 4º, que os valores dos fretes, seguros e impostos devidos na importação serão integrados ao preço praticado para apuração do preço parâmetro, assim também, referidos valores devem ser incluídos na determinação do preço praticado nas importações.

Argumenta a recorrente que os custos inerentes às operações praticadas com pessoas vinculadas é que são alvo de controle pela legislação de preços de transferência. Por este motivo, as transações realizadas entre partes independentes e, portanto, reguladas exclusivamente por condições de livres mercado, como é o caso das despesas de fretes, seguros e tributos pagos na importação, estariam fora do escopo das regras de preço de transferência. Ressalta que, independentemente, desses valores serem pagos diretamente à pessoa vinculada (CIF) ou às empresas transportadoras, seguradoras e administração tributária federal (FOB), tais custos resultam de transações com terceiros não vinculados e, portanto, estariam fora das operações sujeitas ao controle pela legislação de preços de transferência.

De fato, assiste razão à recorrente quando afirma que as transações realizadas entre partes independentes estão fora do escopo da legislação de preços de transferência. Todavia, a previsão de inclusão dos valores relativos a fretes, seguros e tributos pagos na importação no cálculo do preço parâmetro, independentemente dessas operações serem realizadas com partes vinculadas ou não, constava da legislação vigente à época dos fatos geradores. Somente a partir do ano-calendário de 2013, com as alterações introduzidas ao art. 6º, § 6º da Lei nº 9.430/96, é que foi incluída previsão legal de exclusão dos valores de fretes e seguros pagos às não vinculadas domiciliadas fora de paraísos fiscais:

***Redação Vigente até 31/12/2012***

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

***Redação Vigente a partir de 01/01/2013***

*§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:*

*I - não vinculadas; e*

*II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.*

*§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembarço aduaneiro.*

Desta forma, em cumprimento ao princípio da legalidade, a fiscalização, corretamente, incluiu os valores de fretes, seguros referidos valores no cálculo dos preços praticados nas importações.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso da recorrente na parte relativa ao lançamento efetuado pelo método PRL.

## **DOS JUROS SOBRE A MULTA**

A recorrente questiona a aplicação de juros Selic sobre a parcela da multa cobrada, em descumprimento às determinações do art. 61 da Lei nº 9.430/96, na medida em que o mesmo admite acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes apenas de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

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

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

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito

tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício incluem o tributo, as contribuições, bem assim, a multa de ofício e, quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 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 tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

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

(Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, as contribuições, bem assim, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*

*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.*

*(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.*

*(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

*(Acórdão nº 9101-00.539, Sessão de 11/03/2010)*

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

**DA CSLL**

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

**CONCLUSÃO**

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 16561.720183/2013-91  
Acórdão n.º **1301-002.438**

**S1-C3T1**  
Fl. 4.988

---

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo