



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

Processo nº 16643.000052/2009-05
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-003.339 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria PREÇOS DE TRANSFERENCIA
Recorrentes MERITOR DO BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É válido o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PONDERAÇÃO.

É válido o cálculo do preço parâmetro ponderado, na hipótese de aplicação das duas modalidades de cálculo do método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MUDANÇA DE MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Iniciado o procedimento fiscal, o interessado não pode alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes de preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO ELEITO. ALTERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O método do preço de transferência não pode ser alterado em sede de julgamento.

MÉTODO PRL. FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

No método PRL, o frete e o seguro, cujos ônus tenham sido do importador, e os tributos incidentes na importação integram o cálculo do preço praticado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE DE CÁLCULOS.

Não apontados erros nos ajustes efetuados pela fiscalização no cálculo dos preços de transferência, a exigência deve ser mantida.

JUROS. CESSAÇÃO DE EFEITOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para suspensão da fluência de juros de mora se a decisão de primeira instância administrativa não for proferida no prazo de trezentos e sessenta dias da impugnação.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

VOTO DE QUALIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não existe previsão legal para cancelamento de multa de ofício em caso de voto de qualidade.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

DILIGÊNCIA. BASE NEGATIVA DE CSLL. COMPENSAÇÃO. PERÍODOS ANTERIORES.

A alteração do ajuste de preços de transferência do ano-calendário 2004, verificada em procedimento fiscal de diligência, implica a alteração do lançamento da CSLL, do ano-calendário 2006, efetivado em razão de excesso de compensação de base negativa de CSLL de períodos anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos i) rejeitar as arguições de nulidade por cerceamento de defesa; ii) afastar o pleito da recorrente para aplicação, nos casos de empate no julgamento, do artigo 112 do CTN; e, iii) negar provimento ao recurso de ofício, mantendo, nesta parte, a decisão recorrida; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário acerca das alegações de, i) ilegalidade da IN nº 243/2002; ii) indevida inclusão, na base de cálculo do preço de transferência, dos itens fretes, seguros e impostos aduaneiros; iii) ilegalidade da PLR ponderada; e, iv) aproveitamento da base de cálculo negativa acumulada de CSLL, vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação às matérias decididas por voto de qualidade, o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

Processo nº 16643.000052/2009-05
Acórdão n.º **1402-003.339**

S1-C4T2
Fl. 2.595

(assinado digitalmente)
Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

(assinado digitalmente)
Evandro Correa Dias - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio César Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de julgamento de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão da DRJ que julgou parcialmente procedente a defesa da Recorrente.

O presente processo tem por objeto Autos de Infração de IRPJ e CSLL, decorrentes de ajustes de preços de transferência de produtos importados de empresas vinculadas, referentes ao ano-calendário 2004, bem como Auto de Infração de CSLL, relativo ao ano-calendário 2006, em razão de compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

O Auto de Infração do ano-calendário de 2004 foi lavrado devido a fiscalização não concordar com o valor do ajuste feito pela contribuinte utilizando os métodos PRL (83 produtos) e para alguns produtos o PIC (11 produtos) e o refez nos termos da IN 243/02 aplicando o método PRL-60 e para alguns produtos que eram tanto para revenda, como também foram aplicados na produção, adotou a média ponderada entre o PRL-60 e PRL-20.

O Auto de Infração do ano-calendário de 2006 referente a compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, foi lavrado por ter a Fiscalizada compensado R\$ 2.525.634,94, porém, devido à alteração da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário 2004, em razão de ajuste a título de preços de transferência, o saldo remanescente compensável, para o ano-calendário 2006, importou em R\$ 330.336,27, implicando excesso de compensação de R\$ 2.195.300,67, como valor tributável.

Os resultados das alterações nos prejuízos fiscais e nas bases negativas da CSLL constam de demonstrativos, relatórios e formulários FAPLI/FACS, às fls. 1649/1654 (numeração digital).

Após o oferecimento da impugnação, a DRJ decidiu o seguinte:

Após a conversão do julgamento da impugnação em diligência, DRJ cancelou a exigência relativa a 11 produtos cujo ajuste do preço de transferência foi feito pelo método PIC e as respectivas planilhas foram entregues ao Auditor Fiscal durante a fiscalização.

Também foi acolhido o requerimento da contribuinte relativo a pretensão de abater dos créditos constituídos de IRPJ e CSLL no Auto de Infração do ano-calendário 2004, com os débitos compensados, de R\$ 104.300,60 - códigos 2362 (IRPJ) e R\$ 38.471,53 - 2484 (CSLL), por meio de PER/DCOMP.

A contribuinte alegou que em 2006 realizou ajustes de preços de transferência referentes aos anos calendários 2002, 2003 e 2004, e compensou, por meio de PER/DCOMP, os valores devidos, a tal título, de IRPJ e CSLL que não tinham sido oferecidos a tributação relativos a estimativas.

Ou seja, em 24/07/2006, efetuou, antes de qualquer procedimento de fiscalização, a compensação dos referidos débitos por meio do programa PER/DCOMP.

Tais débitos de IRPJ e CSLL compensados pela contribuinte, considerando-se somente o principal, perfazem o montante de R\$ 104.300,60 (IRPJ) e R\$ 38.471,53 (CSLL), respectivamente, os quais foram aceitos pela DRJ quando do julgamento da impugnação, reduzindo a base tributável do Auto de Infração do ano-calendário de 2006.

Sendo que ambas matérias foram recorridas de ofício pela DRJ.

Em relação ao restante das alegações, resumidamente, a DRJ afastou a preliminar de falta de motivação relativa ao ajuste feito pela fiscalização pelo método PRL-60 e sobre a média ponderada entre o PRL-20 e PRL-60.

Afastou as alegações da contribuinte de ilegalidade da IN 243/02 para o método PRL-60 e a da impossibilidade da inclusão do valor relativo ao frete, seguro e impostos incidentes na importação no cálculo do preço praticado.

O v. acórdão não tratou de alegação relativa ao juros e a multa, feitas apenas em sede de Recurso Voluntário.

A DRJ decidiu pelo não provimento da impugnação e registrou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

IRPJ. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

De acordo com as normas que regem o método PLR-Preço de Revenda menos Lucro, incluem-se, no preço praticado, o valor do frete e do seguro cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação

MÉTODO PRL. PRODUTO IMPORTADO. REVENDA. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO. VALOR AGREGADO NO PAÍS.

No método PRL, a previsão de cálculos diferentes (PRL-20 e PRL-60) para a obtenção do preço parâmetro de produto importado, não caracteriza a existência de dois métodos, mas de um só método, que objetiva, na hipótese de o produto importado não ser utilizado para revenda, e sim na produção, eliminar do cálculo os efeitos do valor agregado no país.

MÉTODO PRL. PRODUTO UTILIZADO PARA REVENDA E NA PRODUÇÃO.

Tratando-se de produto importado, que é utilizado tanto para revenda quanto na produção, o preço parâmetro é o preço parâmetro médio ponderado em função das

quantidades revendidas (PRL-20) e das quantidades utilizadas na produção (PRL-60).

DILIGÊNCIA.MÉTODO PIC. AJUSTE.

Constatado, em procedimento de diligência fiscal, que o método PIC apresentado, para 11 itens, atende à legislação tributária, deve-se alterar o ajuste que, originalmente, foi calculado com fundamento no método PLR, bem como o imposto e a contribuição devida para o ano-calendário 2004.

COMPENSAÇÃO. DÉBITO DE ESTIMATIVA. APROVEITAMENTO.

Comprovado nos autos que a Impugnante compensou estimativas de IRPJ e de CSLL, a título de ajuste de preços de transferência para o ano-calendário 2004 e que tais valores não foram deduzidos do imposto e da contribuição devida, apurados em 31 de dezembro de 2004, conforme DIPJ 2005/2004, e, ainda, que referidas compensações encontram-se homologadas pela Autoridade Administrativa, deve-se aproveitar os valores compensados nos lançamentos tributários pertinentes ao ano-calendário 2004.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação da CSLL, decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

DILIGÊNCIA. BASE NEGATIVA DE CSLL. COMPENSAÇÃO. PERÍODOS ANTERIORES.

A alteração do ajuste de preços de transferência do ano-calendário 2004, verificada em procedimento fiscal de diligência, implica a alteração do lançamento da CSLL, do ano-calendário 2006, efetivado em razão de excesso de compensação de base negativa de CSLL de períodos anteriores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

NULIDADE

Tratando-se de processo administrativo fiscal federal, a nulidade do lançamento tributário só se verifica quando o Auto de Infração é lavrado por agente incompetente.

As demais irregularidades devem ser sanadas quando trouxerem prejuízo ao sujeito passivo, ou dispensam qualquer providência da Autoridade Julgadora quando não influam na solução do litígio.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS

Salvo em situações incomuns, alegações genéricas, como a de que os cálculos são incompreensíveis, não podem ser aceitas como vício do lançamento, dado que é ônus da Impugnante apontar, com precisão, eventuais erros ou inconsistências.

NORMAS COMPLEMENTARES. INSTRUÇÃO NORMATIVA.

De acordo com o CTN, as instruções normativas, expedidas pela RFB, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, razão pela qual devem ser observadas tanto pela administração tributária quanto pelo sujeito passivo.

Não cabe ao julgador administrativo afastar disposições de instrução normativa que vigia à época dos fatos geradores.

A mera discordância com a interpretação dada aos comandos legais não se enquadra como vício do lançamento.

DILIGÊNCIA

Independentemente de requerimento do impugnante, a autoridade julgadora deve determinar, quando entendê-la necessária, a realização de diligência, dando-se ciência do resultado ao sujeito passivo, com abertura do prazo legal para manifestação acerca das questões tratadas no procedimento.

Esclarecidas as questões que foram objeto de diligência e tendo a Impugnante manifestado sua discordância, em parte, com as conclusões da Autoridade Lançadora, o processo passa a reunir todas as condições para ser julgado.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às situações previstas nas normas que regem o contencioso administrativo.

INTIMAÇÕES. VIA POSTAL. MEIO ELETRÔNICO

As intimações, quando feitas por via postal ou meio eletrônico, devem ser encaminhadas para o domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Processo nº 16643.000052/2009-05
Acórdão n.º **1402-003.339**

S1-C4T2
Fl. 2.600

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os argumentos postos na impugnação e junto aos autos Laudo Técnico visando demonstrar os erros cometidos no cálculo da fiscalização.

O Laudo Técnico elaborado pela KPMG fez o recálculo dos preços parâmetros das borrachas E045, TA062, TA062, TA077, TA091, TA012 e TA039 pelo método PIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

- Recurso de Ofício:

O Recurso de Ofício tratará sobre o cancelamento da exigência relativa ao ajuste do preço de transferência dos 11 (onze) produtos cujos o cálculo foi feito pelo método PIC e foi aceito pela fiscalização após a conversão do julgamento da impugnação em diligência, bem como sobre a compensação feita em períodos anteriores por meio de PER/DCOMP, que reduziram a base tributável do Auto de Infração do ano-calendário de 2006 relativo a glosa de crédito oriunda da base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

Em relação ao crédito que foram acolhidos pela DRJ referentes ao ajuste do preço de transferência dos 11 (onze) produtos cujos a Recorrida aplicou o método PIC, entendo que o v. acórdão deve ser mantido nesta parte, mantendo o cancelamento dos respectivos créditos, eis que após a própria fiscalização ter concordado com os cálculos feitos e apresentados pela contribuinte, conforme apontado na Resposta à Diligência de fls. , não restava alternativa para a DRJ senão aplicar o previsto nos parágrafos quarto e quinto do artigo 18 da Lei 9.430/96, que determina que seja aplicado o método mais benéfico ao Fiscalizado.

Desta forma, voto por manter negar provimento ao Recurso de Ofício em relação a este ponto, mantendo o cancelamento da exigência relativa ao ajuste do preço de transferência dos 11 produtos onde foi aplicado o método PIC.

Em relação a decisão da DRJ no sentido de acolher e abater da base tributável do Auto de Infração que trata da glosa de excesso de base de cálculo negativa de CSLL (ano-calendário de 2006), os valores compensados por meio de PER/DCOMPs no importe de R\$ de IRPJ e R\$ de CSLL , entendo que também deve ser mantida, eis que conforme muito bem apontado no v. acórdão recorrido, o conteúdo probatório dos autos indica que restou comprovado o direito pleiteado, tanto em relação aos erros que cometeu pela Recorrida ao informar na declaração de compensação códigos errados de estimativa mensal (códigos 2362 e 2484), bem como ao não proceder à retificação da DIPJ e da DCTF, pelas seguintes razões:

74.1. o resultado dos ajustes apresentados na planilha, às fls. 1005/1011, totalizam R\$ 431.461,47 (356.246,54 + 75.214,93), importância que é compatível com os débitos compensados de estimativas de IRPJ e CSLL (R\$ 104.300,10 e R\$ 38.471,53);

74.2. o livro Diário, referente ao ano-calendário 2006 (cópia às fls. 1068/1070), registra a transferência de despesas, a título de preço de transferência, para duas divisões da empresa, nos

valores de R\$ 172.197,02 (NI 115/06) e R\$ 1.004.607,74 (NI 114/06), totalizando R\$ 1.176.804,76;

74.3. o quadro abaixo mostra a soma dos valores compensados, com acréscimos legais (PER/DCOMP):

[...] fls. 30 do v. acórdão recorrido

74.4. o valor, de R\$ 34.422,79, informado, no corpo da nota intracompanhias NI 114/06 (fl. 1.071), a título de ajuste de preço de transferência do ano-calendário 2004, quando somado ao valor, de R\$ 172.197,02, registrado no Livro Diário (fls. 1068/1070), como correspondente à NI 115/06, resulta na importância, de R\$ 206.619,81, que é igual ao total de débitos compensados, decorrentes de ajustes relativos ao ano-calendário 2004, fato este que demonstra existir coerência entre as alegações da Impugnante e as provas que ela apresenta;

74.5. a afirmação da Impugnante, de que não utilizou os débitos compensados de estimativa (2362 e 2484) como antecipação do IRPJ e da CSLL devidos em 31 de dezembro, é procedente, conforme se verifica nas fichas 11, 12A, 16 e 17 da DIPJ, sendo relevante frisar que as estimativas informadas nas fichas 11 e 16 são condizentes com as declaradas em DCTF, conforme pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da RFB;

74.6. por outro lado, embora a Impugnante não tenha oferecido à tributação o ajuste que alega ter feito, os lançamentos tributários consubstanciados nos Autos de infração o fizeram;

74.7. Consulta, nos sistemas informatizados da RFB, aos dados dos processos 10882.720016/2011-79 (pedido de ressarcimento) e 10882.7208202015-81 (cobrança) mostra que o crédito, integralmente, deferido no processo 10882.720016/2011-79 foi compensado e os débitos declarados encontram-se extintos por compensação, tendo o sujeito passivo tomado ciência do despacho, fato que se deu posteriormente ao Relatório de Diligência Fiscal.

75. Do ora exposto, conclui-se que, apesar do erros e omissões cometidos pela Impugnante não há, nos autos, nenhum motivo aparente que impeça o aproveitamento dos valores compensados de R\$ 104.300,60 (principal) e R\$ 38.471,53 (principal), pelo contrário o que há é uma série de evidências apresentadas pela Impugnante que levam à conclusão de que as citadas compensações deram-se, de fato, a título de ajuste de preços de transferência do ano-calendário 2004.

Assim, como restou comprovado nos autos o direito pleiteado, tanto em relação aos erros que cometeu ao informar na declaração de compensação códigos errados de estimativa mensal (códigos 2362 e 2484), bem como ao não proceder à retificação da DIPJ e da DCTF, pelas razões acima expostas, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício em relação a este parte do v. acórdão.

Processo nº 16643.000052/2009-05
Acórdão n.º **1402-003.339**

S1-C4T2
Fl. 2.603

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

- Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência desta Corte Administrativa e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, portanto, dele tomo conhecimento.

1 - Preliminares:

Nulidade do Auto de Infração por vício material, falta de motivação e cerceamento de defesa, devido ao fato de o trabalho fiscal carecer de clareza e precisão dos motivos pelos quais os cálculos do preço-praticado e preço parâmetro não foram aceitos, bem como a falta de demonstração no Termo de Verificação Fiscal passível de se compreender a divergência entre os cálculos da Recorrente e os que fundamentaram os ajustes feitos pela fiscalização quando utilizou o PRL-60 e a média ponderada entre o PRL-20 e o PRL-60.

Tais alegações da nulidade do trabalho fiscal não devem ser acolhidas, eis que a Recorrente ofereceu defesa e interpôs recurso demonstrando que entendeu muito bem a acusação, apresentando argumentos pormenorizados para tentar elidir o Auto de Infração, afastando a ocorrência de cerceamento de defesa.

Além do mais os documentos que instruem os Autos de Infração mostram que toda a legislação pertinente foi citada, ou mesmo transcrita, enquanto que as planilhas de cálculo trazem, produto a produto, todos os elementos essenciais que compõem o cálculo dos ajustes, os quais foram fornecidos pela Recorrente.

Ademais, na forma do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas são nulos os atos praticados por autoridade incompetente, conforme determina o art.59.

Assim, como os Autos de Infração foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja autoridade a Recorrente não contesta, não verifico nulidade do Auto de Infração.

Ademais, a mera discordância com a interpretação dada pela RFB aos dispositivos legais da IN 243/02 que determinam as formas de cálculo de preços de transferência também não se enquadra como vício, mas apenas denotam que a matéria é controvertida e necessita ser decidida pela Turma de Julgamento.

Não obstante as considerações, acima, é fato que o processo foi enviado em diligência para que se esclarecesse, primordialmente, duas questões levantadas pela Recorrente em sede de impugnação, quais sejam, a desconsideração do método PIC, para 11 itens, e o não aproveitamento de valores compensados a título de ajuste de preços de transferência que não foram informados em DIPJ e DCTF, ao passo que, na declaração de compensação (PER/DCOMP), o equívoco residiria na informação dos códigos de receita (2362 e 2484).

A Fiscalização aceitou o método PIC para os 11 itens e elaborou demonstrativo de cálculo das alterações, o qual foi desde logo apresentado à Recorrente, por meio do documento Termo de Início de Diligência Fiscal.

Quanto ao aproveitamento dos valores compensados, a Recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos e a apresentar documentos, todavia, a Autoridade Fiscal, ao apreciar as alegações e provas trazidas aos autos concluiu, motivadamente, por não alterar o lançamento original.

Tendo a Recorrente tomado ciência do resultado da diligência e, dentro do prazo legal, ter-se manifestado sobre as questões nela tratadas, concordando, em parte, com as conclusões da Autoridade Lançadora, não restam dúvidas de que o processo passou a reunir todas as condições para ser julgado, não havendo que se falar em cerceamento de defesa ou qualquer outro vício a necessitar outro tipo de providência.

De resto, entendo que as outras possíveis nulidade alegadas serão analisadas com o mérito.

2 - Da ilegalidade da IN 243/02 em relação ao PRL - 60:

Em relação a alegada ilegalidade da IN 243/02, relativamente a inovação ao cálculo do PRL-60, está C. Turma já analisou e julgou diversas vezes esta matéria, onde dentre os diversos entendimentos apresentados, me filiei ao exposto no voto do D. Conselheiro Lucas Bevilacqua no processo 10283.720775/2014-33 , o qual colaciono abaixo. Vejamos.

As normas de preço de transferência foram introduzidas no direito nacional pela Lei 9.430/96, segundo Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano como norma antielisiva específica, para evitar a manipulação artificial de resultados por intermédio de operações internacionais celebradas por partes relacionadas, permitindo que a tributação de empresas transnacionais se dê em conformidade com a sua capacidade contributiva. .

A norma, pois, deve ser interpretada e aplicada buscando garantir a tributação adequada de uma operação entre partes vinculadas que poderia, em hipótese, ser realizada fora dos padrões do mercado. Seu objetivo não é aumentar a arrecadação artificialmente, mas garantir a arrecadação nos liames da lei.

A polêmica aqui enfrentada é a dissonância que existe a Lei 9.430/96 e a IN 243/02, relativa à bens aplicados à produção, na medida em que esta utiliza critérios de proporcionalidade e isolamento do preço líquido de venda. A mera comparação entre os dispositivos já revela que a IN acabou ultrapassando seus limites normativos, vejamos:

Art. 18, II, “d”, 1 da Lei 9.430/96	Art. 12, §11, IN 243/02
II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:	§ 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

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

O efeito da alteração teve alto impacto na fórmula, como apontado em declaração de voto nos autos do Processo Administrativo n. 16561.720068/201154, Acórdão n.º 9101.002.323, que peço vênia para transcrição adotando-a como razões de decidir:

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

Considerando o conhecido valor líquido da operação de revenda (PR) e a margem de lucro (L) apurada conforme a fórmula legal, determina-se o preço parâmetro (PP), que será o valor limite para que o correspondente bem, serviço ou direito importado de parte vinculada seja dedutível da base de cálculo do IRPJ ou da CSL.

Note-se que cada um desses fatores possui uma função determinante na fórmula prescrita no art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, o que evidencia a decisão consciente do legislador ordinário ao enunciar a Lei n. 9.959/2000, sendo relevante destacar que:

- quanto maior o valor agregado no Brasil ("VA"), menor será "L" (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda ("PR") para a composição preço parâmetro ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".

- Para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (relacionada) sem o controle da administração tributária dos preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcelas dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passam a ser indedutíveis.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001, (vide tópico "1", acima) e encontrou justificativas por diferentes perspectivas, a saber:

- Equilíbrio: A adoção de uma margem de lucro de elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil dessa base;

- Indução: positiva. O legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento e de incentivo à produção nacional, de forma que: quanto maior for a agregação de valor no Brasil, maior será o preço-parâmetro e, consequentemente, menor será o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil. Como se evidenciou no tópico "1", acima, o legislador ordinário apenas realizou uma reforma legal

para incorporar essa “melhoria” em 2012, com a edição da Lei n. 12.715.

Por sua vez, em 2002, a IN 243 indicou a necessidade da adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia a correta decorrência da Lei n. 9.959/2000.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI → valor declarado do bem importado

PP → preço parâmetro, *price arm's length*.

PR → preço de revenda líquido.

VA → valor agregado na produção nacional

L → lucro

Como se pode observar, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001. Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula, diversa daquela que até então seria de aceitação geral:

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

A fórmula da IN 243/2002, conforme alegado, expressaria com maior clareza e, ainda, imprimiria melhorias a essa segunda fórmula que supostamente seria possível abstrair do texto do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Conforme a fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente fundamentaria a IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% deveria incidir apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados:

o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que: (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\%(PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.
Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, $PR = 100,00$) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, $VA = 50,00$). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60:	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\%(PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	$L = 60\%(100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
RESULTADO	70,00	- 10,00

A função de tais fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, de forma as operações consideradas arm's length, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”,

enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “R\$ 10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em obra de referência sobre o tema dos preços de transferência:

“7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

Cálculo da ‘margem de lucro’: a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00 e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do ‘preço-parâmetro’: a expressão ‘preço-parâmetro’ é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada ‘controlada’. O ‘preço-parâmetro’ é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos restringir o resultado almejado pelo legislador.”

O efeito prático recebeu inúmeras críticas da doutrina especializada, por todos, as lições de Schoueri:

(...) Chega a pasmar o resultado da aplicação da fórmula prevista na IN/SRF n.243/2002 para o método PRL com margem de 60%. A ser correta a interpretação do Fisco, exigir-se-ia, na realidade, que o contribuinte tenha uma desproporcional margem de lucro de 150%, em qualquer hipótese. O raciocínio matemático é imediato: para um produto vendido a 100, com lucro de 60, o custo é de 40. Ora, nesse caso, o lucro (60) é de 150% sobre o custo (40).

Claro que a tal absurdo não chegaria o legislador. Ao contrário, como mencionado, a Lei 9.430/1996 jamais pretendeu desestimular a industrialização local. Como visto, quanto maior o valor agregado ao bem produzido no País, tanto menos será a margem de lucro exigida.

O próprio Poder Judiciário já tem afastado a aplicação da IN 243 ante sua afronta à legalidade tributária:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.

- Recurso provido.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 316016 - 0034048-52.2007.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, julgado em 19/08/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 13/09/2010 PÁGINA: 257)

Por último oportuna se faz transcrição da ementa de julgado proferido também pelo TRF 3 no mesmo sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM

*PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE
REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF
243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA.
(TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-
25.2005.4.03.6100/SP)*

*Nessa perspectiva, muito embora os respeitáveis entendimentos
contrários, voto pela ilegalidade da IN 243/02 dado que
ultrapassados os limites normativos.*

Assim, conforme pode se verificar dos excertos colacionado no voto proferido pelo D. Conselheiro, tanto a doutrina, como a jurisprudência concordam que a IN 243/02 altera a forma pela qual o cálculo do ajuste do preço de transferência é feito quando utilizado o método PRL-60, não restando dúvida que a norma em análise encontra-se eivada de ilegalidade, eis que não se pode admitir que uma Instrução Normativa, ato administrativo ou norma infra-legal (norma complementar emanada pela Administração Pública sem chancela do Congresso Nacional ou do Presidente da República), que, no caso, tem condão de esclarecer entendimento da Secretaria da Receita Federal em relação a pontos da legislação, modifique a forma e o método determinado na lei específica que regulamenta o preço de transferência.

Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei 9.430/1996, com a redação da Lei 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o art. 12 da Instrução Normativa SRF 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL 60%, incluindo na fórmula: (1) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e (2) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (3) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

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

Assim, conforme demonstrado acima, a IN 243/02 não altera apenas a forma de como deve ser feito o cálculo, mas também quando utilizada a fórmula de cálculo prevista na norma administrativa (IN), nota-se que acaba majorando o ajuste a ser feito no preço de transferência e, por consequência, altera a base tributável do IRPJ, o que não pode ser admitido por meio de Instrução Normativa, conforme determina o II e pelo §1º do art. 97 do CTN.

Desta forma, conforme nitidamente demonstrado acima, voto para acolher a alegação de ilegalidade da IN 243/02 por afronta ao princípio da estrita legalidade e afastar a

exigência dos créditos dos quais o ajuste do preço de transferência utilizou para o cálculo o método PRL-60 nos termos da citada Instrução Normativa.

3 - Da inclusão do frete, seguro e impostos aduaneiros no preço praticado (CIF + II) tanto para o método PRL - 20 como para o PRL - 60:

E caso os argumentos acima não sejam acolhidos, ainda resta analisar a aplicação do método CIF + II utilizado pela fiscalização, ou seja, foi incluindo na base do ajuste o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Assim a matéria deste relativa a este tópico trata sobre a necessidade ou não da inclusão dos custos relativos a frete, seguro e impostos incidentes na importação no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL-20, visando apurar o ajuste do preço de transferência.

No presente caso, entendo que os cálculos feitos pela Fiscalização devem ser retificados, eis que o Auditor Fiscal incluiu na base de cálculo o valor do frete, do seguro e dos impostos incidentes na importação, em que pesem terem sido contratados com terceiros.

Ou seja, entendo que tais valores são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro. Explico.

A finalidade para aplicação do preço de transferência surgiu da preocupação do Fisco ao verificar determinadas hipóteses de distribuição disfarçada do lucro em negócios realizados entre pessoas vinculadas em operações de importação e exportação.

Assim foram criadas normas destinadas a evitar a transferência indireta dos lucros nas operações entre pessoas vinculadas, contendo a evasão fiscal.

Tais normas, instituíram o método de comparação entre o preço efetivamente praticado no negócio realizado entre pessoas vinculadas com o denominado preço parâmetro, que serve de limitador dos custos de importação que podem ser deduzidos do lucro tributável na apuração do IRPJ e da CSLL.

Para apurar o preço parâmetro de produtos importados, constam na legislação três métodos distintos, sendo eles: PIC (Preços Independentes Comparados); PRL (Preço de Revenda menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), tendo cada um deles suas peculiaridades.

Por conseguinte, cabe ao sujeito passivo optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos dos §§ 4º e 5º da Lei n.º 9.430/96:

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

“§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último. ”

No presente caso, a Recorrente optou por calcular o preço parâmetro pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro).

Por seu turno, ao apurar o preço praticado o sujeito passivo não computou as despesas com frete, seguro e imposto de importação, aplicando o método FOB.

Diferentemente, o Auditor Fiscal partiu da premissa para lavrar os Autos de Infração de que como no preço de revenda o contribuinte inclui todos os seus custos e que no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL leva-se em consideração o preço de revenda, concluiu que na formação do preço parâmetro pelo método PRL estão embutidas as despesas com frete, seguro e imposto de importação, devendo o sujeito passivo incluí-las no preço praticado.

Desta feita, entende o Auditor Fiscal que, para que não haja distorções na comparação do preço parâmetro com o preço praticado, no cálculo deste último também devem ser computadas as despesas com frete, seguro e imposto de importação, mesmo que pagas a terceiros não vinculados.

Todavia, tal entendimento não merece prosperar. Vejamos.

Dispondo sobre o assunto o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 que assim determina:

"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: (grifos nossos)

[...]

Do artigo acima transcrito depreende-se que a limitação na redução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens somente se aplica nas “operações efetuadas com pessoa vinculada”.

Na operação realizada pela Recorrente, verifica-se que o valor do frete e o valor do seguro são custos que foram pagos a terceiros com os quais ela não possui qualquer vínculo societário ou interesse econômico comum. Por seu turno, o imposto de importação foi pago diretamente à União Federal.

Sendo assim, resta claro que tais custos não são manipuláveis pela importadora e pela empresa vinculada estrangeira.

Corroborando com meu raciocínio, merece destaque a exposição de motivos da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrita, onde demonstra que as circunstâncias fáticas que ensejaram a promulgação desta lei reside na preocupação de se evitar transferência de recursos para o exterior mediante a manipulação de preços praticados em operações **com pessoas vinculadas**:

12. [...] “No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados Preços de Transferência, deforma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços e direitos, **em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliados no exterior.**” (Pedro Malan) (grifos acrescidos)

Assim, face a exposição de motivos da lei, analisando-se a finalidade da criação do preço de transferência, tem-se que o legislador buscou controlar os preços praticados nas operações de compra e venda e prestação de serviços entre partes relacionadas eis que, partilhando de interesses econômicos comuns, as partes poderiam, eventualmente, se utilizar de preços distintos daqueles usualmente praticados no mercado para, através de tais negociações, transferir rendimento tributável de um país para outro.

Como dito alhures, os valores do frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte, que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas por se tratar de operações realizadas com transportadoras, seguradoras e com a própria União e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

Assim, para se apurar o preço praticado deve-se levar em conta o valor FOB da operação e não o valor CIF como pretende o Fisco, nos termos do caput do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96.

Ademais, esta matéria já foi analisada diversas vezes por esta C. Turma Ordinária, onde costumo seguir o entendimento do D. Conselheiro Lucas Bevilacqua registrado em seu voto proferido nos autos do processo administrativo de número 10283.720775/2014-33, o qual colaciono a seguir para complementar os fundamentos do meu voto.

Caso prevaleça o método utilizado pela fiscalização, ainda assim seus cálculos deverão ser retificados. Isto porque foi utilizado como base o método CIF + II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

Ocorre que tal método não se coaduna com a natureza antielisiva das regras de preço de transferência, pois a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma! Sua inclusão não teria outro objetivo que apenas o aumento do preço-parâmetro e diminuição da parcela dedutível.

No escólio das lições de Gerd Rothmann, é importante notar que:

o “preço-parâmetro” é um preço hipotético, apurado com base na forma estabelecida, taxativamente, pela Lei n. 9.430/96. Não se confunde, pois, como o preço efetivamente pago pelo importador (“preço praticado”).

Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas na lei

(...)

Como não entram no cálculo do hipotético “preço-parâmetro”, mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao

imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade “FOB”), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda. Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no “preço-parâmetro”, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.

(Gerd Willi Rothmann - Preços de transferência - método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. RDDT 165, junho de 2009, p.54-55.)

Na mesma linha são as lições de Ramon Tomazela e Bruno Fajersztajn :

Ademais, a esta altura da exposição, ressaltamos novamente que as regras de preços de transferência têm a finalidade de coibir a manipulação de preços em operações entre pessoas jurídicas brasileiras e suas partes consideradas relacionadas no exterior. Ora, no mais das vezes, os serviços de frete e seguro são prestados por terceiros não vinculados ao importador brasileiro e, logo, não são passíveis de manipulação. Assim, na medida em que somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência e, portanto, devem ser integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pelo importador.

Realmente, esses valores escapam ao controle exatamente porque são encargos pagos a terceiros, e não ao exportador cujo preço está sujeito à comparação, e somente interessa limitar a dedutibilidade de valores que, integrados aos preços, representem transferência indireta de lucros à pessoa vinculada (ou a país com tributação favorecida). Nada disso está em cogitação quando o importador no Brasil incorre em despesas com frete e seguro com pessoas não vinculadas. Controlar tais operações está fora do escopo das regras de preços de transferência.

Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado. (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Nesse sentido também caminhou a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscal (CSRF) nos autos do processo administrativo n. 16327.000966/2002-74 (acórdão n. 910101166), relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à

Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Peço, inclusive, vênha aos colegas para incorporar em meu voto as razões de decidir da então Conselheira Karem Dias a seguir transcritas:

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço-parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico

Por último vale notar que tal entendimento vem prosperando na CSRF conforme se nota da decisão proferida nos autos do Processo nº 16327.001448/200600, Acórdão nº 9101002.940:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL.

Embora a decisão tenha sido proferida quando estava em vigência a IN 38/97, a verdade é que a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência. Vejamos a clara exposição do Conselheiro-relator:

Ocorre que o lançamento tributário em questão desconsidera o binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96: i) operações realizadas com pessoas vinculadas e operações internacionais envolvidas.

Para o frete e o seguro, foram contratadas empresas sem vínculos com o contribuinte, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os tributos sobre a importação são devidos à União e aos Estados, que obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.

Esse segundo fundamento para o cancelamento do auto de infração, portanto, decorre do princípio da legalidade em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial pelo legislador, qual seja, (i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

*A própria exposição de motivos da Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei 12.715/12, afirma que na aplicação das normas não devem ser considerados montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, **vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.***

Bem notam o objetivo meramente esclarecedor do §6, do art. 18 da Lei 9.430/96, Tomazela e Fajersztajn quando afirmam que:

Em verdade, a razão de ser do parágrafo 6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96 reside no fato de que a importação pode ser realizada sob o regime CIF, no qual o exportador (vendedor) fica responsável pelas despesas com transporte e seguro. Por isso, a redação do dispositivo apenas esclarece a possibilidade de dedução dos custos relativos a frete e seguro, “cujo ônus tenha sido do importador”, ou seja, nos casos em que a importação tenha sido realizada na modalidade FOB. Tanto é assim que para os tributos incidentes na importação, que consubstanciam sempre ônus do importador, não há qualquer ressalva relativa ao ônus do tributo (Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Tal posicionamento é importante, porque independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.

Desta forma, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte em relação a este tópico, devendo tais valores relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação serem excluídos da apuração do preço de transferência, cancelando-se os Autos de Infração.

De todo o exposto, entendo que merece prosperar o recurso da contribuinte neste ponto devendo tais valores serem excluídos na apuração do preço-praticado.

4 - Aplicação da opção do PRL 20% nos casos em que foram aplicados o preço ponderado para os produtos que podem ser tanto pelo PRL 20 como pelo PRL 60:

Pare este item, a fiscalização aplicou a média ponderada entre o PRL-20 e o PRL-60 para alguns produtos que foram importados para revenda e foram adicionados a produção aqui no país.

A Recorrente em suas alegações de defesa, trata o PRL-20 e o PRL-60 como métodos distintos e alega que a fiscalização deveria ter aplicado o que acarretaria menor ajuste, requerendo que o método pelo PRL-20 seja aplicado também para estas operações, ao invés da média ponderada entre o PRL-20 e o PRL-60.

Pois bem.

Tal matéria já foi analisada por este C. Turma Ordinária onde eu segui o entendimento do D. Conselheiro Lucas Bivilacqua no sentido de que a ponderação feita entre as duas porcentagens do PRL trata-se de uma ficção pautada em um percentual de participação, inexistindo previsão legal para alteração e aplicação de percentual com base nesta ficção.

Outro ponto muito bem apontado no voto do D. Conselheiro é que a ponderação feita entre o PRL-20 e o PRL-60 trata-se de uma ficção onde o calculado aplicado faz uma relação de percentual entre o custo do bem importado e o custo total do bem, transformando a venda de um produto acabado em várias revendas. Vejamos a parte do voto que nos interessa.

3.4 Aplicação da PRL 20% inclusive para os casos de produção local

Subsidiariamente, alega que o percentual a ser aplicado seria o de 20%. Isto porque A técnica da proporcionalização tem como premissa uma ficção de a venda de um produto acabado é, na verdade, uma revenda de todos os componentes individualizados do produto acabado. Esta ficção se pauta em um percentual de participação, o qual é calculado tomando-se a relação percentual entre o custo do bem importado e o custo total do bem.

E, nessa toada, se a técnica da proporcionalização transforma a venda de um produto acabado em várias revendas, deveria se utilizar a margem de 20% aplicável às revendas. E esta conclusão pode ser comprovada com base nas alterações promovidas pela Lei 12.715 no artigo 18 da Lei 9.430 introduziram o novo PRL, o qual adota a técnica da proporcionalização, mas utiliza uma margem única de 20% para revenda e produção local.

Entendo não haver base legal para a alteração do método com base nessa ficção

Da leitura do trecho do voto acima colacionado, não resta dúvida de que não existe previsão legal para que se aplique a ficção feita pela Fiscalização relativa a ponderação entre o PRL-20 e o PRL-60.

Ademais, na hipótese dos meus pares votarem no sentido de que a ponderação entre os dois percentuais do PRL encontra-se prevista na legislação que

regulamenta esta matéria, então entendo que deveria ser aplicado o percentual mais benéfico a Recorrente, ou seja o PRL-20, nos termos do parágrafo quarto do artigo 18 da Lei 9.430/96.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, em respeito ao princípio da estrita legalidade que norteia os atos dos Auditores Fiscais, voto por afastar a exigência perpetrada no Auto de Infração relativas aos produtos onde foi aplicado a média ponderada entre o PRL-20 e o PRL-60.

5 - Da acusação de compensação excessiva de CSLL prevista no Auto de Infração do ano-calendário de 2006:

O Auto de Infração do ano-calendário de 2006 referente a compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, foi lavrado por ter a Fiscalizada compensado R\$ 2.525.634,94, porém, devido à alteração da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário 2004, em razão de ajuste a título de preços de transferência feito no AI do ano-calendário de 2004, o saldo remanescente compensável, para o ano-calendário 2006, importou em R\$ 330.336.27, implicando excesso de compensação de R\$ 2.195.300,67 como valor tributável.

Em relação a este item, como entendo que a acusação prevista no Auto de Infração do ano-calendário de 2004 deve ser integralmente cancelada, a infração imputada pela Fiscalização no Auto de Infração do ano-calendário de 2006 relativa a compensação em excesso da CSLL, perdeu seu objeto, eis que com o cancelamento da ajuste feito pelo Auditor Fiscal no preço de transferência do AI do ano-calendário de 2004, os créditos de base cálculo negativa de CSLL foram restabelecidos, devendo assim o AI do ano-calendário de 2006 referente apenas a CSLL ser cancelado integralmente.

6 - Do requerimento para que se aplique o artigo 112 do CTN no caso de a votação ser desempatada pelo voto de qualidade:

Para este tópico, utilizo os argumentos postos no artigo de minha autoria que tratou exatamente sobre esta matéria.

Em relação a este tópico, entendo ser importante utilizar as palavras do Professor Ives Gandra Martins⁴, que destacou que até a presente data nenhum artigo do Código Tributário Nacional foi julgado inconstitucional, o que se deve principalmente ao zelo com que pensado e elaborado, muito embora o projeto original tenha sido bastante alterado em razão da necessidade de ajustes frente ao compreensível conflito de interesses entre representantes dos contribuintes, da Fazenda Pública e do Poder Legislativo.

Atualmente, o artigo 112 vem gerando polêmica em relação ao alcance de sua aplicação devido a recentes interpretações do Direito Tributário.

Assim, tendo em vista as novas interpretações sobre o dispositivo em comento, entendo ser importante iniciar este tópico analisando sua natureza e posteriormente tentar concluir qual a sua finalidade no ordenamento jurídico e sua aplicação ao presente processo administrativo.

6.1 - Natureza do artigo 112 do Código Tributário Nacional:

O artigo 112 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Trata-se de dispositivo evidentemente inspirado no brocardo do Direito Penal bastante conhecido in dubio pro reo.

De fato, vige no Direito Penal o princípio segundo o qual em caso de dúvida deve ser considerado inocente o réu, pois mais grave condenar um inocente do que inocentar um culpado.

Para análise do significado de um dispositivo legal, o primeiro passo é se aferir onde se encontra tal artigo dentro da organização da lei cuja a qual pertence.

O artigo 112 ora em análise, juntamente com os artigos 107 a 111, estão descritos no Capítulo IV do Código Tributário Nacional, que reúne as disposições acerca da interpretação e integração da Legislação Tributária.

As regras de interpretação e integração têm o objetivo de nortear o aplicador do direito em caso de lacunas e possibilitar ao leitor a verificação do alcance da lei.

Portanto, se a lei não trazer a resposta para o caso concreto, as regras de integração e interpretação nortearão o operador do direito a encontrar a solução mais justa para o caso em análise. Esse é o caso do artigo 112 do diploma legal tributário.

6.2 - Alcance do artigo 112 do CTN:

O artigo 112 do CTN, conforme acima transcrito, é claramente baseado no princípio de Direito Penal segundo o qual em caso de dúvida deve-se absolver o réu.

Por se tratar de artigo análogo ao Direito Penal, aplica-se tal interpretação benéfica somente aos casos em que há definição da infração e cominação de penalidades aos contribuintes.

Ademais, sua aplicação é subsidiária, havendo cabimento apenas nas hipóteses de dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação³.

São situações em que ocorrem normalmente as seguintes perguntas, com dificuldade nas respostas: esse ato é tratado pela lei como infração? A situação descrita e o ato conforme praticado podem se enquadrar na lei como infração? Foi o sujeito passivo quem cometeu a infração? As circunstâncias do fato e do sujeito passivo permitem a punição do agente e em que medida?

Assim, resumidamente, pode-se extrair o entendimento de que referido dispositivo, estabelece casos em que a legislação tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, quando existir dúvida quanto:

1 - à adequação do fato à norma jurídica, ou seja, se está prevista em lei ou não;

2 - à natureza do fato ocorrido, suas circunstâncias e extensão;

3 - à autoridade do fato a quem pode ser atribuído ou a pessoa que deve ser punida;

4 - à penalidade a ser aplicada ou à graduação dessa penalidade (deve aplicar a penalidade mais branda);

Traçadas as situações de dúvidas de quando a legislação deve ser interpretada de forma mais branda, passo a analisar o artigo 112 do CTN como forma de garantia da segurança jurídica.

6.3 - O artigo 112 do CTN como forma de garantia da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica é um dos princípios gerais do Direito, sobre o qual é construído todo o ordenamento jurídico.

Tal princípio pressupõe que o indivíduo possa ter o conhecimento prévio da consequência que advirá caso aja de determinada maneira. É princípio que garante estabilidade e

certeza da regência da vida social, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello¹.

Nesse contexto, o artigo 112 do Código Tributário Nacional de fato é um dos dispositivos do ordenamento jurídico pátrio que confere obediência ao princípio da segurança jurídica.

Isso porque em caso de dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, não seria razoável que o contribuinte recebesse a consequência mais gravosa (aplicação de penalidade), eis que surge a dúvida já quanto ao ato praticado. Daí a necessidade de se interpretar a lei que institui infração e comina penalidade de uma maneira mais favorável ao contribuinte.

Assim face conceituação do artigo 112 do CTN em relação ao princípio da segurança jurídica feita acima, entendendo ser necessário analisar o entendimento da jurisprudência em relação ao seu alcance e aplicação.

6.4 - Da análise da jurisprudência pátria em relação ao artigo 112 do CTN:

Interessante analisar de que forma os Tribunais vêm aplicando o artigo 112 do CTN nas últimas décadas. Nesse ponto, são destacados alguns precedentes, não cabendo aqui esgotar todos os casos já analisados no decorrer das últimas décadas.

Em 1979, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 90.143/RJ², o Supremo Tribunal Federal julgou caso em que mercadorias foram embarcadas para exportação em data posterior ao tempo fixado na guia de exportação. A Autoridade Fiscal pretendia, naquele processo, a aplicação de multa prevista para a falta da guia de exportação.

Naquele processo, entendeu o Supremo Tribunal Federal ser impossível tal equiparação das infrações para graduar sua punibilidade, justamente em razão do artigo 112 do CTN, pois havia razoável dúvida acerca da capitulação legal do fato e da natureza da penalidade, tendo assim afastado tal penalidade.

De fato, não poderia o contribuinte prever que o embarque com atraso da mercadoria seria, para a Autoridade Fiscal, o mesmo que embarcar mercadoria sem guia de exportação.

Quase uma década mais tarde, em 1987, esse mesmo Tribunal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 110.399/SP³, aplicou o inciso II do artigo 112 do CTN para excluir a multa moratória exigida de concordatário, por entender que naquela situação as circunstâncias materiais do fato permitiriam tal interpretação, uma vez que a aplicação da multa conduziria a efeito danoso ao equilíbrio dos negócios da empresa, prejudicando o próprio

cumprimento das obrigações com os credores, justamente o objetivo da concordata. Assim, naqueles autos, foi excluída a multa, eis que a legislação que a previa estava em dissonância com o objetivo do instituto da concordata, pois na dúvida entre a aplicação da multa e a mitigação dos benefícios da concordata, optou-se pela saída mais benéfica ao contribuinte.

Mais recentemente, em 2011, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 601.088/RN⁶ confirmou decisão do STJ segundo a qual, a jurisprudência oscilante sobre determinada matéria conferia o direito à aplicação do artigo 112 do CTN para afastar a multa tributária, eis que tal artigo nada mais é do que o princípio da segurança jurídica aplicado na legislação infraconstitucional.

Em 1994, o Superior Tribunal de Justiça analisou tal dispositivo no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 52.828/SP⁷, contudo, sob outra ótica.

O contribuinte, naqueles autos, defendia que em casos de voto de Minerva, deveria ser aplicado o artigo 112 do CTN para desempatar o julgamento em favor do contribuinte.

Ocorre que, naquele julgamento, o STJ entendeu que a dúvida tratada no artigo 112 do CTN não é aquela decorrente de decisões divergentes sobre determinados fatos, mas sim aquela inerente à situação que gerou a tributação e a legislação que a cominou como infração. Dessa forma, manteve a decisão, deixando de aplicar o artigo 112 do CTN para tal situação.

Não é demais, por fim, destacar duas decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No acórdão nº 2401-004.545⁸, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção entendeu haver dúvida sobre a incidência de tributo, pois as provas dos autos apontavam para um provável erro de preenchimento de declaração, o que possivelmente ensejou a cobrança em duplicidade de tributo. Havendo dúvida sobre o fato gerador, portanto, o recurso foi provido para se afastar a exigência.

Já no acórdão nº 3201-002.253⁹, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção houve por bem cancelar o lançamento de multa aplicada em razão de suposta classificação incorreta de mercadoria, reforçando o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que “o art. 112 do CTN não é só aplicado para dirimir dúvidas na manutenção de autuações, é um dispositivo que antecede e norteia a própria análise da aplicação ou não de multas e infrações, de forma que há presunção favorável ao contribuinte em seus atos e atividades e, conseqüentemente, no acerto da classificação por ele adotada, sendo possível a aplicação de multa somente com a procedência do lançamento conforme Art. 142 do CTN, se respeitados os requisitos e se os fatos comprovadamente subsumirem à norma elencada conforme §1.º do Art. 113 do CTN”.

Analisando a jurisprudência acima apontada, extrai-se o entendimento de que seria possível a aplicação do artigo 112 do CTN, como norma que visa equilibrar algum possível excesso previsto na legislação tributária.

O dispositivo ora analisado tem característica de norma equalizadora, utilizada para ponderar previsões rigorosas na legislação tributária, como por exemplo, relativizar a responsabilidade objetiva prevista no artigo 136 do CTN, em situação que restou comprovado que o contribuinte não concorreu para a prática do ato irregular ou que agiu de boa-fé e não tinha a intenção de causar dano ao Erário.

Portanto, nas últimas décadas, os Tribunais pátrios vêm aplicando o artigo 112 do Código Tributário Nacional como medida de segurança jurídica, assegurando ao contribuinte atuação leal da Autoridade Fiscal a fim de que este não seja surpreendido com tributação que não pudesse antever em razão de dúvidas quanto ao fato gerador, circunstâncias do fato, etc.

6.5 - Voto de qualidade e o artigo 112 do CTN:

O artigo 112 do CTN atravessou décadas sem muito destaque, entretanto, nos últimos anos, tal situação se inverteu.

Assim, nos últimos anos, observando os contribuintes que decisões proferidas nos tribunais administrativos vinham sendo majoritariamente confirmadas em favor da Fazenda Pública por meio de votos de qualidade^u, passou-se a acompanhar de perto tal mecanismo, vindo à tona novamente o artigo 112 do diploma legal tributário.

Conforme apresentou Duque Estrada^u, na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de dezembro de 2015 a maio de 2016 teriam sido proferidos 139 (cento e trinta e nove) votos de qualidade a favor do Fisco contra apenas 6 (seis) votos a favor do contribuinte. Tal fato, segundo os críticos, evidenciaria uma suposta falta de imparcialidade nas decisões.

Ganhando força a discussão, diversos contribuintes têm se insurgido em âmbito judicial contra tais decisões desempatadas por essa sistemática, emergindo decisões que contestam esses resultados, inclusive cancelando autuações mantidas por voto de qualidade, muitas vezes invocando o artigo 112 do Código Tributário Nacional como sinônimo do brocardo in dubio pro reo. Consideram tais decisões que o empate administrativo é evidência de dúvida a ensejar o cancelamento da penalidade aplicada em desfavor do contribuinte.

De fato, a diferença encontrada entre votos de qualidade favoráveis e não favoráveis aos contribuintes não poder ser

desconsiderada. Entretanto, há de se atentar que em tais r. decisum da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nem sempre conduz à conclusão de que em todos aqueles casos deveria ter sido aplicado o artigo 112 do CTN.

Vale dizer, nem sempre o empate configura dúvida quanto a algum dos incisos do artigo 112 do CTN.

Aqui, novamente, deve-se ter em mente que a generalização poderá caminhar em direção oposta ao conceito de justiça. Afinal, o artigo 112 do CTN não é regra de desempate, mas sim de interpretação e integração do Direito Tributário.

Na discussão que ora está em voga muitos se olvidam de que o artigo 112 do CTN, mais precisamente o seu inciso II, muito utilizado pelos contribuintes para questionar o desempate em seu desfavor por meio do voto de qualidade, aplica-se a fatos e atos cometidos ensejadores da autuação.

Assim, tal artigo determina a interpretação mais benéfica quando houver dúvida se um ato praticado pelo contribuinte constitui infração à legislação tributária, considerando-se as circunstâncias particulares dos fatos analisados.

Não pretende o artigo 112 tratar, assim, de discussões exclusivamente de direito, como legalidade ou constitucionalidade de base de cálculo de tributos e dúvidas quanto a alíquotas aplicáveis, por exemplo.

De fato, muito embora em um primeiro momento o número de 139 (cento e trinta e nove) votos de qualidade a favor da Fazenda Pública contra 6 (seis) a favor dos contribuintes choque o leitor, a análise seca dos números não permite concluir necessariamente que em todos esses casos a discussão envolveria dúvidas relacionadas aos incisos do artigo 112 do Código Tributário Nacional, autorizadas de sua aplicação para eventual desfecho favorável ao contribuinte.

Veja-se que a nova interpretação de alcance do artigo 112 do CTN vem se distanciando da interpretação conferida pelos Tribunais acima exemplificada. Naquelas decisões, o artigo 112 do CTN era utilizado para se dar solução a impasses sempre relacionados com a ocorrência da infração e a sua capitulação legal, bem como diante de circunstâncias especiais que induziam o contribuinte a erro. Naquelas situações, não era razoável esperar do contribuinte uma expectativa de punição em razão da conduta praticada, de maneira que as penalidades foram afastadas como medida de segurança jurídica e lealdade na relação com o Fisco.

Ademais, pelo que se verifica da jurisprudência, a tese ora em voga não é nova, embora em âmbito tributário tenha tomado força mais recentemente. Como se viu em tópico precedente, o Superior Tribunal de Justiça, há mais de vinte anos, analisou a questão, bem elucidando que o artigo 112 do CTN não tem

aptidão para funcionar como critério de desempate, pois não foi para isso que foi concebido.

Não é demais lembrar que naquele julgamento, o STJ entendeu que a dúvida objeto de aplicação do artigo 112 do CTN não é aquela decorrente de decisões divergentes sobre determinados fatos, mas sim aquela inerente à situação que gerou a tributação em cotejo com a legislação que a cominou como infração.

Destarte, para fins de aplicação do artigo 112 do CTN, a dúvida deve ocorrer no ato praticado/fato ocorrido, e não tem relação com o resultado numérico dos votos do julgamento. Ora, para que se aplique o artigo 112 do CTN, a incerteza acompanha o processo desde o seu primeiro ato, não havendo de se falar em dúvida surgida após o julgamento, pois tal dúvida não guarda relação com o ato do contribuinte – própria do dispositivo em comento, mas sim com o ato do julgador.

Destrinchando-se mais a afirmação acima, verifica-se que o artigo 112 do CTN deve ser suscitado e constar no voto do julgador. Se a defesa de sua aplicação exsurge unicamente do fato do desempate do resultado do julgamento ser solucionado pelo voto de qualidade, aí não tem cabimento tal artigo, pois este não foi concebido como critério de aplicação do dispositivo em comento.

Verdadeiramente, o voto de qualidade é que foi concebido pela legislação processual como forma de solucionar o empate de entendimentos entre os julgadores do colegiado (insta salientar que, não se pretende adentrar na discussão sobre a legitimidade do voto de qualidade, como garantia de um julgamento jurídico ou justo no sentido popular).

Pela leitura do artigo 112 do CTN, portanto, conclui-se que este não tem aplicação quando houver dúvida sobre o voto de determinado Conselheiro ou Juiz, ou quando ocorra empate de votos no julgamento, mas sim quando a dúvida pairar sobre o fato ou ato gerador da infração. Afinal, julgadores podem divergir e não terem dúvidas acerca de suas posições.

Assim, a divergência de opiniões não necessariamente conduz à conclusão de que houve dúvida no julgamento quanto ao fato ou ato gerador da infração. A dúvida que interessa ao artigo 112 do CTN é aquela decorrente da lacuna ou má disposição da lei que prejudica a identificação da conduta praticada para classificá-la como infracional ou não.

Portanto, do mesmo modo como o artigo 112 do CTN trata de uma aplicação mais consciente do operador do direito, evitando-se o risco de punição do inocente, nos casos de voto de qualidade, deve-se atentar sempre, antes de se defender o desempate em favor do contribuinte, se naquele caso houve dúvida razoável em relação a um dos incisos do artigo 112 do CTN, caso contrário, este não terá cabimento.

Por outro lado, se houver dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, aí sim os julgadores, sendo irrelevante se em âmbito administrativo ou judicial, devem aplicar o artigo 112 do CTN, como medida de segurança jurídica.

6.6 - Conclusão relativa ao artigo 112 do CTN.

A partir do acima exposto, conclui-se que o artigo 112 do CTN é dispositivo legal que deriva do brocardo in dubio pro reo. Em razão de sua origem, referido dispositivo se aplica apenas aos casos em que são cominadas penalidades.

Isso significa que se houver dúvida acerca da conduta praticada como fato gerador de infração, que culmine penalidade ao contribuinte, esta deve ser afastada, como uma das medidas garantidoras do princípio da segurança jurídica.

Entretanto, deve-se ter em mente que tal dispositivo legal não se trata de critério de desempate de julgamento em favor do contribuinte, não havendo cabimento quando o caso envolver simples divergência de opinião dos julgadores.

Desta forma, afasto o requerimento da Recorrente para que se aplique o artigo 112 do CTN no caso de empate de votação das matérias analisadas neste voto.

7 - Das alegações sobre a multa e juros:

Adicionalmente, cabe esclarecer que a base legal da multa de ofício de 75% consta nos autos de infração. Trata-se da multa ordinária de 75% do valor do crédito tributário, devida sempre que houver falta de pagamento, recolhimento ou declaração, nos termos do art. 44, I da Lei 9430/96.

Portanto, nenhum reparo deve ser feito no lançamento no que diz respeito aos acréscimos legais constituídos.

Em relação ao juros, tem-se que a aplicação de juros de mora à multa é matéria vinculada a observância do princípio da legalidade que subsiste independentemente da convicção pessoal do julgador.

De acordo com o prescrito no art. 113 do CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser

acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso, nos termos do art. 161, § 1º, do CTN:

“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.

A partir da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os tributos e contribuições sociais não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...).”

No mesmo sentido a Lei nº 9.430, de 1996 ao dispor que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

“Multas e Juros

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.

§ 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.”

Portanto, consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, dúvidas não mais subsistem, independentemente da convicção pessoal do relator de então, que sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

8 - Da CSLL:

Quanto à CSLL, entendo que se aplicam as mesmas razões de decidir do lançamento principal do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Ademais, o art. 28 da Lei nº 9.430/1996 expressamente determina a aplicação das regras de preço de transferência também para a CSLL.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves

Voto Vencedor

Evandro Correa Dias - Redator Designado

Conforme decidido pelo colegiado, discorda-se do i. relator, decidindo-se, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário acerca das alegações de, i) ilegalidade da IN nº 243/2002; ii) indevida inclusão, na base de cálculo do preço de transferência, dos itens fretes, seguros e impostos aduaneiros; iii) ilegalidade da PLR ponderada; e, iv) aproveitamento da base de cálculo negativa acumulada de CSLL.

Da alegação de ilegalidade da IN 243/02 em relação ao PRL - 60:

No que tange a este ponto, da ilegalidade da IN 243, tal assunto tem causado constantes divergências nos colegiados deste CARF, e o eminente relator se posiciona como habitualmente vem se posicionando, pelo entendimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Com todo respeito ao bem fundamentado voto do relator, há uma discordância deste posicionamento por parte deste colegiado, prevalecendo, por voto de qualidade do seu Presidente, posição divergente em relação à suposta ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, entre os quais me incluo.

Alega a recorrente da ilegalidade quanto à regulamentação dada pela IN SRF nº 243/2002 para a metodologia de cálculo dos preços parâmetros conforme o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60%, devendo ser aplicados a fórmula do preço parâmetro prevista na Lei nº 9.430/1996, que no seu entender é diferente e melhor aplicável ao caso.

A respeito da questão da legalidade ou não da IN SRF nº 243/2002, que veio regulamentar as determinações da Lei 9.430/1996, alterada pelo artigo 2º da Lei 9.959/2000, no que tange ao cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL (60%) para determinação do preço parâmetro, cabe um intróito a respeito.

O preço parâmetro é o preço limite apurado "de cima para baixo", a partir do Preço de Revenda Líquido (PRL) visando estimar a dedutibilidade dos custos e margem de lucro relativos aos bens importado por pessoas jurídicas vinculadas localizadas no exterior. O produto importado, cujo preço extrapolar esse preço parâmetro calculado, sofrerá ajustes tomando essa parcela excedente indedutível para efeitos de tributação.

A IN nº 243/2002, alterando uma IN anterior a respeito (IN SRF nº 32/2001) que adotava a fórmula adotada pela recorrente, passou a dar uma interpretação da respeito da regulamentação do tema do preço parâmetro.

Primeiramente, consabido que há como definir uma única interpretação possível a determinado texto da lei. E a lei nunca será detalhada o necessário para aclarar todas as situações possíveis e encontráveis. Assim, surgem as normas regulamentares, que não se deve esperar que apenas registre literalmente o que a lei comanda.

Assim, não cabe uma simples comparação da interpretação da lei com a interpretação da instrução normativa, o que no caso, envolve comparar a interpretação da lei nº 9.430/1996 (com alterações da lei nº 9.959/2000) com a interpretação trazida pela IN SRF nº 243/2002.

A edição da lei nº 9.959/2000, que alterou o art. 18, inciso II da lei nº 9.430/1996, passa a criar a margem de lucro de 60% (na redação anterior só tinha de 20%), para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda. Tal assunto passou a ser base da controvérsia, principalmente no que tange a base de cálculo sobre qual incide os 60%.

Nos termos da lei, já com a redação da lei nº 9.959/00, o artigo 18 da lei nº 9.430/1996, foco da discussão, cabe ser repetido aqui:

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

(...)

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:
 1. sessenta por cento, **calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (destaquei)

Nesta redação, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro como quer a recorrente. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados.

Admite-se que a redação deste dispositivo não é da mais claras. Sobre esse ponto, cabe transcrever as observações da PGFN com base no voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item "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 preposição "de" juntamente com o artigo "o" antes da expressão "valor agregado". Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de "do valor agregado" deveria se assumir que a lei quis dizer "o valor agregado". [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item "1" da nova alínea "d" do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição "de" juntamente com o artigo "o" antes da expressão "valor agregado". Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00:

[...]

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

[...]

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

[...]

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 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

"1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após a dedução dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção." .

Assim, a questão envolve uma interpretação própria, e podemos dizer, equivocada, da recorrente dada ao art. 18 da lei nº 9.430/1996.

Ademais, cabe destacar que a operação que se sujeita ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticado na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Isso justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada pela IN SRF nº 243/2002, no seu § 11, do art. 12:

Art. 12.[...]

§ 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.

Ou seja, esta redação deixa claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, e estabelece que a margem de lucro deve ser calculada sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido. Isso possibilitaria a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior precisão, em consonância do método PRL60, e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este item.

Da inclusão do frete, seguro e impostos aduaneiros no preço praticado (CIF + II) tanto para o método PRL - 20 como para o PRL - 60:

Alega a recorrente que caso seja prevalecido o método utilizado pela autoridade fiscal autuante, ainda assim seus cálculos devem ser retificados, pois utilizado como base o método CIF+II, ou seja, incluindo na base o valor do frete, seguro e tributos sobre a importação, em que pese sua contratação com terceiros.

O eminente relator, no seu voto, entende que cabível tal alegação da recorrente, pois entende que independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira.

Contudo, ousa-se divergir da bem fundamentada posição do nobre relator, no sentido de que a apuração do preço parâmetro, dos valores relativos a frete e seguro, cujo o ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação está expressamente consignado no art. 18 da lei nº 9.430/1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela lei nº 12.715/2012, assim transcrito:

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

I Método dos Preços Independentes Comparados PIC: [...]

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

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

(...)

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

E a própria IN SRF nº 243/2002, no seu § 4º, do artigo 4º não vacila sobre acompanhar o mesmo entendimento:

Art. 4º (...)

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

Destarte, a pretensão da recorrente que a apuração do preço praticado deve ser o de valor FOB (free on board) da mercadoria importada, não merece acolhida.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador. Do contrário, haveria distorções com o preço parâmetro, que são as operações entre pessoas não vinculadas.

É necessário manter ambos os valores - preço praticado e preço parâmetro - no mesmo nível comparativo. E de qualquer forma, na nova redação dada pela lei nº 12.715/2012 não alterou tal entendimento, apenas ao permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado, na mesma toada do preço parâmetro, ou seja, mantendo a mesma base de comparação e grandeza dos valores.

Dito isto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este item.

Aplicação da opção do PRL 20% nos casos em que foram aplicados o preço ponderado para os produtos que podem ser tanto pelo PRL 20 como pelo PRL 60:

Pare este item, a fiscalização aplicou a média ponderada entre o PRL-20 e o PRL-60 para alguns produtos que foram importados para revenda e foram adicionados a produção aqui no país.

A Recorrente em suas alegações de defesa, trata o PRL-20 e o PRL-60 como métodos distintos e alega que a fiscalização deveria ter aplicado o que acarretaria menor ajuste, requerendo que o método pelo PRL-20 seja aplicado também para estas operações, ao invés da média ponderada entre o PRL-20 e o PRL-60.

Verifica-se que não assiste razão à Recorrente nessa questão, pois não há dois métodos PRL, o que há é um único método, que, porém, prevê cálculos distintos para situações distintas. Ao adquirir produtos que sejam parcialmente revendidos na forma como se encontram e em parte empregados na produção, então a aplicação do método PRL exigirá que se considerem ambas as circunstâncias, apurando-se o preço-parâmetro por critério da média ponderada das duas situações.

O procedimento utilizado pela da Autoridade fiscal teve como objetivo aplicar a margem de lucro de 60% sobre a referida participação, de modo a se evitar que os resultados obtidos sejam contaminados por importâncias agregadas no processo produtivo. Tal procedimento está de acordo com Lei 9.430/96 e com a IN SRF nº 243/2002, conforme decisão *a quo, in verbis*:

No tocante aos cálculos dos preços praticados e dos preços parâmetros, a Instrução Normativa SRF 243/2002 traz elementos que, se não estão expressos na Lei 9.430/96, decorrem da observância das premissas adotadas pelo legislador, bem como dos princípios da contabilidade e da matemática.

Quando a Lei 9.430/96 prescreve média aritmética, tal denominação não difere em nada da média aritmética ponderada prescrita na IN SRF nº 243/2002, já que a ponderação dá-se pelas quantidades adquiridas ou vendidas de um mesmo item.

Por outro lado, a Lei 9.430/96, quando prescreve para o método PRL, a aplicação de duas margens de lucro (20% e 60%), conforme o bem importado seja destinado a revenda ou à produção de outro bem, devendo-se, neste caso, expurgar o valor agregado do cálculo do preço parâmetro, ela visa a estabelecer, para o mesmo produto importado, um único e justo preço parâmetro para todo o ano-calendário. Não há dois métodos PRL, o que há é um único método, que, porém, prevê cálculos distintos para situações distintas.

61. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri, em sua obra "Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro", 3a Edição, pg.227, comenta:

7.4.5.1. Cabe insistir num ponto: a Lei 9.959/00 não introduziu um quarto método para o controle das importações, ao lado dos já existentes PIC, PRL e CPL. Houve, apenas, uma nova formulação do PRL, com o desdobramento das margens de lucro.

7.4.5.2. Esse comentário se faz relevante porque se um importador adquirir produtos que sejam parcialmente revendidos na forma como se encontram e em parte empregados na produção, então a aplicação do método PRL exigirá que se considerem ambas as circunstâncias, apurando-se o preço-parâmetro por critério da média ponderada das duas situações.

62. Por outro lado, não há dúvida de que a IN SRF 243/2002, ao detalhar o cálculo do preço parâmetro de produto importado utilizado na produção de outro bem (PRL -60), atende à norma prescrita no artigo 18, II, "d", "1", da Lei 9.430/96, a qual tem, por fundamento de maior relevância, expurgar, do cálculo, o valor agregado no país.

63. Observe-se que a IN SRF nº 243/2002 prescreve que o cálculo do preço parâmetro não deve partir diretamente do preço líquido de venda do bem produzido, mas da participação que o produto importado tem em tal preço, a qual é determinada pela aplicação do percentual da relação entre o custo do produto importado e o custo total do bem produzido, calculado de conformidade com a planilha de custos do contribuinte. Como não poderia deixar de ser, a margem de lucro de 60% é aplicada sobre referida participação, de modo a se evitar que os resultados obtidos sejam contaminados por importâncias agregadas no processo produtivo.

Dito isto, nego provimento ao recurso quanto a este item.

Da acusação de compensação excessiva de CSLL prevista no Auto de Infração do ano-calendário de 2006:

O Auto de Infração do ano-calendário de 2006 referente a compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, foi lavrado por ter a Fiscalizada compensado R\$ 2.525.634,94, porém, devido à alteração da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário 2004, em razão de ajuste a título de preços de transferência feito no AI do ano-calendário de 2004, o saldo remanescente compensável, para o ano-calendário 2006, importou em R\$ 330.336,27, implicando excesso de compensação de R\$ 2.195.300,67 como valor tributável.

O valor da glosa de excesso de compensação (Base compensada pelo sujeito passivo no AC 2006 diminuída do novo saldo remanescente) foi recomposto para o valor de R\$ 1.423.723,91, conforme item 6) do Relatório de Diligência Fiscal:

6) Quanto à glosa da compensação de base negativa de CSLL do AC 2006 esta fiscalização elaborou o quadro a seguir:

CSLL AC 2006	No AI	Diligência	Recomposição
Base Negativa compensada pelo sujeito passivo no AC 2006	2.525.636,94		2.525.636,94
Base negativa compensada na autuação	2.236.124,33	-771.576,76	1.464.547,57
Saldo remanescente de Base negativa a compensar após AI original	330.336,27	771.576,77	1.101.913,04
Valor da Glosa de excesso de compensação (Base compensada pelo sujeito passivo no AC 2006 diminuída do novo saldo remanescente)	2.195.300,67		1.423.723,91

A decisão de 1ª Instância entendeu que a alteração do ajuste de preços de transferência do ano-calendário 2004, verificada em procedimento fiscal de diligência, implica a alteração do lançamento da CSLL, do ano-calendário 2006, efetivado em razão de excesso de compensação de base negativa de CSLL de períodos anteriores. Nota-se que essa alteração foi objeto do recurso de ofício.

Ressalta-se que não foram deferidos em sede de recurso voluntário novas alteração do ajuste de preços de transferência do ano-calendário 2004, portanto não há alteração do lançamento da CSLL, do ano-calendário 2006, além das já efetuadas pelo colegiado da Instância *a quo*.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este item.

Processo nº 16643.000052/2009-05
Acórdão n.º **1402-003.339**

S1-C4T2
Fl. 2.639

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário acerca das alegações de, i) ilegalidade da IN nº 243/2002; ii) indevida inclusão, na base de cálculo do preço de transferência, dos itens fretes, seguros e impostos aduaneiros; iii) ilegalidade da PLR ponderada; e, iv) aproveitamento da base de cálculo negativa acumulada de CSLL.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias