



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

Processo nº 16643.000189/2010-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.269 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2018
Matéria NÃO ADIÇÃO CUSTO/PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente JOHN DEERE BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2005

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2005

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2005

IRPJ E CSLL. APURAÇÃO ANUAL. DECADÊNCIA.

Se o contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro do ano calendário e, se a ciência do auto de infração se deu dentro do prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º do CTN, não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros: Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Bárbara Santos Guedes que davam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Bárbara Santos Guedes (conselheira suplente convocada em substituição a Rafael Gasparello Lima); ausente justificadamente Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata o processo dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ sem exigência de imposto, lavrado devido à infração 001 - ADIÇÕES-PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA, fato gerador em 31/12/2005; e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, também sem exigência da contribuição, relativa à mesma infração, págs 316/322; as autuações resultaram na redução do prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL; às págs. 323/324, Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais e da Compensação de Bases Negativas; a descrição dos fatos e da autuação consta no Termo de Verificação Fiscal, págs. 305/315.

2. Cientificado em 10/08/2010, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, págs. 428/447, que foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP - DRJ/RPO, Acórdão nº 14-50.899 de 11/06/2014, págs. 497/512, que a considerou improcedente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2005

LUCRO REAL ANUAL. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. As estimativas são antecipações do imposto devido apurado ao final do período de apuração e o fato gerador, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 9.430/1996, ocorre em 31 de dezembro de cada ano, de modo que o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN conta-se a partir dessa data.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

3. Cientificado em 12/06/2014, pág. 516, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 518/533, em 14/07/2014, tempestivo, resumido a seguir.
4. Relata que importou peças e componentes para incorporação no processo produtivo e para revenda e, como foram adquiridos de pessoa vinculada no exterior, efetuou os cálculos previstos na Lei nº 9.430, de 1996, com base no Método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com a aplicação da margem de lucro de 60% e 20%, respectivamente.
5. Pleiteia a reforma integral do Acórdão recorrido e cancelamento da exigência devido à decadência parcial do lançamento fiscal e devido à ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002.
6. Quanto à decadência, diz que apurou e recolheu IRPJ/CSLL pelo regime de apuração de estimativas mensais, ao longo do ano 2005; se há pagamentos mensais, é lícito pressupor fatos geradores mensais; discorda que o fato gerador ocorre somente em 31/12 do ano-calendário. Sendo tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN - como a ciência da autuação foi em 16/08/2010, só pode alcançar fatos geradores ocorridos a partir de agosto/2005; cita decisões do Conselho de Contribuintes.
7. Sobre a metodologia de cálculo PRL 60, aponta que é reconhecida ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002.
8. Descreve que foi autuada porque utilizou a sistemática da IN SRF nº 32, de 2001, em conformidade com o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, mas que a fiscalização entendeu que deveria obedecer a IN SRF nº 243, de 2002, porque era a que estava vigente.

9. Descreve que com a edição da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, restou permitida a adoção do método PRL na importação de bens aplicados à produção, com a margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda, diminuído das deduções previstas na Lei nº 9.430, de 1996 e diminuído do valor agregado no País; que essa regra foi reproduzida na IN SRF nº 113 de 19 de dezembro de 2000, e na IN SRF nº 32, de 2001; no entanto, a IN SRF nº 243, de 2002, modificou essa estrutura de cálculo, pois introduziu o cálculo de 60% sobre a venda líquida proporcional e sem inclusão do valor agregado.

(...) Basicamenie, nos termos aa IN nº 243/02, seria necessário efetuar um cálculo proporcional sobre o preço líquido de venda, para somente depois determinar o valor da margem de lucro e o preço parâmetro aplicável.

22. De acordo com o artigo 12, § 11, incisos I a V, da IN nº 243/02, no caso da importação de bens aplicados à produção, o preço parâmetro do PRL seria apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%. A título demonstrativo, a Recorrente expõe abaixo as etapas da metodologia prevista na IN nº 243/02:

(i) toma-se o preço líquido de venda, assim considerada 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) calcula-se o percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido, de acordo com a planilha de custos da empresa;

(iii) aplica-se o percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido sobre o preço líquido de venda, para encontrar o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido;

(iv) depois, calcula-se a margem de lucro de 60% sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido;

(v) finalmente, o preço parâmetro será equivalente à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%.

10. E aponta que tais disposições não estão previstas na Lei nº 9.430, de 1996, nem na Lei nº 9.959, de 2000; majora os ajustes de preços de transferência e inverte a lógica do texto legal.

(...) Diferentemente da lei, que prestigia o valor agregado no país como elemento de distinção entre os métodos do PRL 20% e PRL 60%, a IN nº 243/02 exclui o valor agregado da fórmula de cálculo dos ajustes, tentando reduzir uma fórmula mais complexa a uma fórmula simples como a que é aplicada à revenda.

11. Cita julgados do CARF.

12. Que a edição da MP nº 478, de 2009, que não foi convertida em lei, mas a MP nº 563, de 2012, foi convertida na Lei nº 12.715, de 2012, que reproduz as disposições da IN SRF nº 243, de 2002, de modo sensivelmente diverso, são indicativos da ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002 e de que só a lei e nunca uma IN pode inovar em matéria de preços de transferência; por consequência, o presente lançamento fiscal nela embasado é ilegal.

13. Sobre a utilização das margens de 20% e 60%, no cálculo do PRL, reclama que a Fiscalização partiu do pressuposto de que a Recorrente teria tratado o método PRL como dois métodos distintos, calculando os preços parâmetro com base em margens de 20% e 60% e, ao final, utilizando o que produzisse o menor ajuste, independentemente se era para agregar na produção ou para revenda, o que não ocorreu; mas ainda que se entenda que as proporções devam ser ajustadas, a metodologia não pode ser a da combatida IN.

14. Reclama da impossibilidade de aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, que não tem natureza tributária.

Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

1 Decadência.

15. Argui decadência de lançamentos relativos aos meses de 01 a 08/2005, ao argumento de que optou pelo regime anual, com recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, tendo sido cientificada em 16/08/2010; não anexou qualquer comprovação de recolhimento de estimativas deste ano, seja via DARF, seja via compensações homologadas.

16. Porém, descabe razão á Recorrente, dado que este lançamento trata do ajuste anual do IRPJ e da CSLL, cujo fato gerador ocorre, sempre, no dia 31 de dezembro de cada ano, conforme o art. 2º, §3º, da Lei 9.430, de 1996; assim o início da contagem do prazo decadencial foi a partir do fato gerador em 31/12/2005, concluindo-se em 31/12/2010, após a ciência dos autos, em conformidade com o art. 150, § 4º do CTN.

17. Destaque-se que não houve lançamento de multas isoladas relacionadas a estimativas, cujos fatos geradores seriam mensais.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 20/02/2018

Nº Acórdão 1402-002.884

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008
DECADÊNCIA. IRPJ. OCORRÊNCIA PARCIAL.

O IRPJ por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, trata-se de lançamento por homologação. É de cinco anos, a partir do fato gerador, o prazo de decadência para o Fisco constituir o crédito tributário. No Ano-calendário em exame, a regra era a da apuração do lucro real trimestral, mas o contribuinte poderia optar, como optou,

pela apuração anual do IRPJ, o que implica em considerar que o fato gerador do tributo ocorreu em 31 de dezembro daquele ano. Logo, o lançamento de ofício realizado dentro dos cinco anos seguintes e após 31/12/2006 está fora do alcance da decadência.

Tipo do Recurso EMBARGOS DE DECLARAÇÃO , RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

Data da Sessão 25/01/2018

Nº Acórdão 1402-002.828

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

No regime de tributação referente ao lucro real anual, o fato gerador aperfeiçoa-se apenas em 31 de dezembro do ano corrente, conforme previsto no art. 2º, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996. Sendo o primeiro período objeto de lançamentos o ano-calendário de 2005, a decadência consuma-se em 31/12/2010. Cientificada a embargante em 01/12/2010, não há que se falar em decadência.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 21/09/2017

Nº Acórdão 1302-002.383

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

Ementa: IRPJ E CSLL. APURAÇÃO ANUAL. DECADÊNCIA.

Tendo o contribuinte optado pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Como a ciência do auto de infração se deu dentro do prazo quinquenal previsto no CTN, não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento.

2 Entendimento da RFB. Acórdão nº 9101.002.835 da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, de 12/05/2017. Legalidade In SRF nº 234, de 2002.

18. É de todo pertinente que se adote o racional explicitado no irretocável voto vencedor do Conselheiro André Mendes de Moura, no **Acórdão nº 9101.002.835 da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF**, de 12/05/2017, que se transcreve a seguir:

"Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator Designado.

Apesar da bem fundamentada exposição do ilustre relator, peço vênica para divergir no mérito.

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

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

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

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

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries (*United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em 15/03/2016.)

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

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

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

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

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

(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

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

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

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

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

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

Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN (*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)*), extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, peço vênia para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro* 3. ed. rev. a atual. São Paulo : Dialética, 2013, p. 5759)

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

(...)

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

(...)

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

3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96¹⁷. Os ajustes impostos

por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquela princípio.

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

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

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

¹⁷ Cf. Ricardo Lobo Torres, "O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria de Interpretação do Direito Tributário", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48, setembro de 1999, pp. 122135 (123)

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

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

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

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

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão *do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção* estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do *caput* do inciso II, PRL: *definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos;*, ou (2) da alínea "d", "1", *sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*. (GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL*. In: *Tributos e Preços de Transferência*. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170195.)

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em eixo gramatical, no sentido de que

não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor agregado*, que estaria concordando com a expressão *deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*.

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

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

$$PP = PL - 0,6xPL - VA$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$PP = 0,4xPL - VA$$

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

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

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

$$PP = PL - 0,6x(PL - VA)$$

Desenvolvendo a equação:

$$PP = 0,4xPL + 0,6xVA$$

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

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

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF nº 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor agregado no país. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total (Ver Acórdão nº 9101002.175 (p. 22), do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.). Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: (custo do bem importado) / (custo do bem importado + valor agregado). A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

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

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

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

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

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

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

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

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ou, ainda, por:

$$CII$$

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

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

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

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

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

$$\text{PBProd} = (\text{média aritmética ponderada de PV} - \text{D} - \text{I} - \text{C}) \times \text{CII}$$

CTBP

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

Ou seja: $\text{PP} = \text{PBProd} - \text{margem de lucro} \times \text{PBProd}$

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - \text{margem de lucro})$$

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

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

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

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

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

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

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

$$TP = RSP \times (1 - GPM), \text{ where:}$$

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

RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the

ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.

Na equação $TP = RSP \times (1 - GPM)$, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

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

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

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

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

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

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

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

As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo

preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico, (grifei)

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2003 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

O voto faz referência a jurisprudência judicial como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.017381-4/SP:

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

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

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 15 da Lei n. 9.430/1996.

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

4. Apelação improvida.

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

Vale também transcrever ementa de decisão do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP, da Sexta Turma do TRF3:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL- 60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO -LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS 1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

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

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

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço

parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

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

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegido em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clóvis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação eivei nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas enfie a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a

redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...] (Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)

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

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

2.1 DEMONSTRATIVO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE, PÁGS. 217/220.

19. Informa o autuante no termo de Verificação Fiscal que: "2 *Intimada a fornecer as memórias de cálculo referentes aos produtos importados, a contribuinte forneceu os documentos de fls 95 a 129 e fls 195 a 199.*"

20. Essas folhas correspondem à págs. 95/130 e 205/209, na numeração e-processo; e ainda constam os cálculos do contribuinte: PRL 20%, às págs. 209/216, e PRL 60%, às págs. 218/220, em resposta ao termo de Intimação nº 02.

21. O contribuinte apurou o Preço de Transferência PRL 60% da seguinte forma:

Preço de Transferência = Receita Líquida (-) ((Receita Líquida - Valor Agregado) x 60%), ou

Preço de Transferência = 40% da Receita Líquida + 60% x Valor Agregado

22. Transcrevem-se a três primeiras linhas do demonstrativo do contribuinte, pág. 217:

Código Produto	Produto Final	Qtde Consumida MP por Unidade	Qtde. Total das MP consumidas nas Vendas	Custo Médio de Aquisição da MP no ano	Custo Médio de Aquisição da MP na Fórmula (b) x (c)	Outros Custos (Valor Agregado)	CPV Produto Final	Qtde Vendida do Produto Final	Receita Líquida Total	Base de Cálculo	Margem de lucro de 60%	PRL60% Total
		a	b	c	1	2	(1+2)		3	4=(3-2)	5=4 x 60%	(3-5)
A22884	PF1 1090001	9	54	27,07	1.462,01	175.140,18	176.602,19	6	211.564,90	36.424,72	21.854,83	189.710,07
A22884	PF1 1090002	9	18	27,07	487,34	61.056,07	61.543,41	2	69.831,56	8.775,49	5.265,29	64.566,27
A22884	PF1 1090003	9	18	27,07	487,34	58.380,06	58.867,40	2	75.606,88	17.226,82	10.336,09	65.270,79

23. Na última coluna, apurou o preço parâmetro (PRL 60% Total) para a quantidade total; se divididos pela quantidade total, tem-se:

Código Produto	PRL 60% Total	quantidade (b)	Preço Parâmetro Unitário
A22884	189.710,00	54	3.513,15
A22884	64.566,27	18	3.587,01
A22884	62.270,79	18	3.626,15

24. Tendo sido os respectivos Custos Médios de Aquisição no ano R\$27,07, não apurou ajuste.

25. Se o raciocínio do contribuinte for apresentado da forma a seguir, verifica-se que, na forma de apuração que o contribuinte adotou, o custo total de produção, que é a soma do valor agregado no País (Outros Custos) com o Preço Parâmetro (PRL 60% Total), resulta, para os três exemplos, em (83+90)173% , (87+92)179% e (78+86)164% da Receita Líquida, o que, certamente, não vem de encontro à determinação da lei de margem de lucro de 60%!

Receita Líquida Total	211.564,90	100 %	69.831,56	100%	75.606,88	100%
(-) Outros custos (isto é, Valor agreg no País)	175.140,18	83%	61.056,07	87%	58.867,40	78%
Margem 60%	21.854,83	10%	5.265,29	8%	10.336,09	14%
Preço Parâmetro	189.710,07	90%	64.566,27	92%	65.270,79	86%

26. Cabe lembrar que o conceito de margem de lucro, ou lucratividade, conforme adotado em Administração Financeira é, a relação entre o lucro (bruto, operacional ou líquido) e a receita (bruta ou líquida), não havendo o conceito de margem de lucro sobre a receita líquida deduzida de custo agregado na produção. (fonte: Princípios de Administração Financeira, Lawrence J. Gitmann), sendo improvável que a Lei nº 9.430, de 1996, pretendesse inovar o conceito, ao arrepio do art. 110 do CTN.

2.2 APURAÇÃO FISCAL .

27. Quanto aos insumos cuja apuração do contribuinte foi reproduzida neste voto, efetuou-se o cálculo conforme o raciocínio fiscal, para fins de comparação:

Método PRL	Item Importado	Pr Final	Custo mē Ponderado Total	CPV Médio	Participação CPV	Relação Insumo/Produto	Qtde Vendida	Qtde Venda insumo	Preço Líquido Vendas	Participação vendas	Margem Lucro	Preço Praâmetro	Diferença	Ajuste
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Marg 60%	A22884	PF11090001	1.462,01	176.602,19	0,83%	9	6	54	211.564,90	1.751,45	1.050,87	700,58	-761,43	761,43
Marg 60%	A22884	PF11090002	487,34	64.543,41	0,76%	9	2	18	69.831,56	527,27	316,36	210,91	-276,43	276,43
Marg 60%	A22884	PF11090003	487,34	58.867,40	0,83%	9	2	18	75.606,88	625,92	375,55	250,37	-236,97	236,97

28. A demonstração, explicitando a participação percentual, neste caso, é:

Receita Líquida Total	211.564,90		69.831,56		75.606,88	
		100,00%		100,00%		100,00%
(-) Outros custos (isto é, Valor agreg no País) (2)-(1)	175.140,18		64.056,07		58.380,06	
		82,78%		91,73%		77,22%
Margem 60%	1.050,87		316,36		375,55	
		0,50%		0,45%		0,50%

Preço Parâmetro	700,58	210,91	250,37
	0,33%	0,30%	0,33%
	83,11%	92,03%	77,55%

29. Observa-se que a soma do valor agregado no País, mais o Preço Parâmetro do insumo importado, perfaz 83,11%, 92,03% e 77,55% do Preço de Venda Líquido, respectivamente, restando Margens de Lucro de 16,89%, 7,97% e 22,45% sobre o Preço de Venda Líquido*. Isso porque o Autuante a fim de apurar a Margem de 60% sobre o insumo importado, tomou por base o valor do Preço de Venda Líquido* do insumo importado, proporcional à participação do custo do insumo importado (a preço praticado) sobre o custo total de produção.

30. A abordagem do Autuante foi apurar a ML60% relativa somente ao insumo importado, na proporção em que este participa do produto fabricado, em conformidade com as disposições da IN SRF nº 243, de 2002.

2.3 APURAÇÃO FISCAL . PRL 20% E PRL 60%.

31. A Recorrente, sobre a utilização das margens de 20% e 60%, no cálculo do PRL, reclama que a Fiscalização partiu do pressuposto de que a Recorrente teria tratado o método PRL como dois métodos distintos, calculando os preços parâmetro com base em margens de 20% e 60% e, ao final, utilizando o que produzisse o menor ajuste, independentemente se era para agregar na produção ou para revenda, o que não ocorreu; e aduz que, ainda que se entenda que as proporções devam ser ajustadas, a metodologia não pode ser a da combatida IN.

32. Consta no TVF, resumo pág. 306, totalizando ajuste de R\$853.094,00, referente aos itens importados, revendidos, calculados pelo método PRL 20%; às págs. 313/314, resumo da apuração de todos os itens, tanto revendidos como utilizados na produção, totalizando R\$22.290.792,65, que foi o total autuado.

33. O Autuante demonstra os valores de Preços de Transferência apurados, às págs. 368/400, nas planilhas Anexo IV e Anexo V. Cálculo Preço Transferência - Importações 2005.

34. Tomou-se o primeiro item do resumo à pág. 315, item DQ49871, para evidenciar a forma de cálculo do ajuste; trata-se do Item importado DQ49871, cujo ajuste total foi calculado pelo autuante em R\$1.546.483,89 e cujo detalhamento da apuração, consta à pág. 369:

Método PRL	Item Importado	Pr Final	Custo mē Ponderado	CPV Médio	Participação CPV	Relação Insumo/Produto	Qtde Vendida Produto	Qtde Vendida insumo	Preço Líquido Vendas	Participação vendas	Margem Lucro	Preço Praâmetro	Diferença	Ajuste
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Marg 20%	DQ49871		6.675,60				1	1	10.413,20		2.606,56	7.806,64		NAO HÁ
Marg 60%	DQ49871	6405	6.675,60	67.484,01	9,89%	1	139	139	72.445,60	7.164,87	4.298,92	2.865,95		
Marg 60%	DQ49871	6415	6.675,60	69.028,53	9,67%	1	304	304	85.695,86	8.286,79	4.972,07	3.314,72		

Processo nº 16643.000189/2010-95
Acórdão n.º 1201-002.269

S1-C2T1
Fl. 21

Marg 60%	DQ49871	Total	6.675,60				443	443				3.173,91		
Ponderação	DQ49871		6.675,60				444	444				3.191,53	-3.484,07	-1.546.927,85
					(1/2)			(4 x 5)		(3 x 7)	(60% x 8)	(8-9)	(10-1)	
Ponderação												(Somatória (10x6)) /Total Qtd vendida insumo		
Ao refazer se constatou que o valor do preço parâmetro R\$3.191,53, foi obtido pela divisão por 443 ud, quando deveria ter sido dividido por 444, o que resultaria em R\$3.184,34 e ajuste unitário de R\$3.491,26, maior que o apurado.														

35. O Preço parâmetro do insumo é apurado pela média aritmética ponderada.

3 Juros De Mora. Taxa Selic.

36. A validade da aplicação da taxa Selic é entendimento pacífico na jurisprudência do CARF, conforme a seguir:

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

4 Juros sobre multa de ofício.

37. A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, estará sujeita à incidência de juros conforme estabelecido no art. 113 do CTN.

38. Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa na ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012) seguir transcrita:

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

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

39. A jurisprudência do CARF vem convergindo no sentido de considerar procedente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, depois de vencido o prazo para pagamento, uma vez que passa a integrar o crédito tributário.

*Acórdão nº 1401001.578 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2016
Ementa: (...)*

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Acórdão nº 9303003.476 – 3ª Turma

Sessão de 24 de fevereiro de 2016

Ano calendário: 2007

Ementa: JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Selic exigida nos termos da lei.

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1401001.573– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 03 de março de 2016

Matéria IRPJ. Glosa de participação nos lucros e resultados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

40. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina:

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.

(...)

§ 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.

41. Note-se que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos para todas as situações.

42. Finalmente a Súmula CARF nº 5:

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

43. E o CTN determina:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

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

44. Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

5 Conclusão.

Voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los

Processo nº 16643.000189/2010-95
Acórdão n.º **1201-002.269**

S1-C2T1
Fl. 24
