



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

**Processo n°** 16643.000308/2010-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.360 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de agosto de 2018  
**Matéria** IN SRF N° 243, DE 2002, ESTOQUES  
**Recorrente** ELI LILLY DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

RECURSO DE OFÍCIO. DRJ. LIMITE.

Tendo sido editada a Portaria MF n° 63 de 09 de fevereiro de 2017, que estabeleceu novo limite, para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e que entrou em vigor na data da publicação no Diário Oficial de União em 10/02/2017, cabe não conhecer do recurso de ofício da DRJ, relativo a valor inferior ao novo limite.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MÉTODO MAIS BENÉFICO.

A Lei n° 9.430, de 1996 e a IN n° 243, de 2002, autorizam o contribuinte a adotar o valor mais benéfico de preço de transferência, se a empresa efetuar as apurações por vários métodos; se a empresa optou pelo método PRL 60%, sem apurar pelos demais, não há previsão para que o órgão fiscalizador levante dados e efetue também cálculos pelos outros métodos, que o contribuinte não adotou, nem calculou para fins de comparação.

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

Ano-calendário: 2006

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF n° 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.

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

Tendo o período em exame transcorrido durante a vigência do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação anterior à MP n.º 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, e da IN SRF, nº 243, de 2002, deve se obedecida esta legislação, então em vigor, que determinava que integram o custo, para efeito de dedutibilidade o valor da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação; a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste último estarão, necessariamente, incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. NULIDADE.**

O lançamento que deixar de se atentar ao custo deduzido nas operações de importação - *critério legal*, tomando por base da metodologia do cálculo do ajuste outra grandeza (preços de aquisição e parâmetro multiplicados pela quantidade de estoque baixada) - *critério equivocado* - é nulo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Data do fato gerador: 31/12/2003

**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: 31/12/2003

**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 unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada. E, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencida a conselheira Eva Maria Los (relatora), e, designado o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

## Relatório

Trata o processo dos autos de infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R\$4.793.040,45, devido à infração; 001 - NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA, fato gerador em 31/12/2006, multa de 75%; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$1.725.494,56, relativa às mesmas infrações, multa de 75%, págs. 857/868; a descrição dos fatos e da autuação consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de págs. 829/856; às págs. 869/870, Fapli/Facs.

2. Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação, págs. 804/938, com os documentos de págs. 940/1005, que foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I - DRJ/SP1 no Acórdão nº 16-31.073, de 19/04/2011, págs. 1008/1032, que considerou a impugnação procedente em parte:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2006*

*PREÇO PRATICADO. CUSTO INCORRIDO. Para fins de preço de transferência o custo incorrido do bem ou produto é o constante do documento de importação.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.*

*MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o*

*valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*PREÇO PRATICADO. ESTOQUE INICIAL. Quanto à consideração do estoque inicial na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, dispõe a legislação que na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.*

*ESTOQUE INICIAL E IMPORTAÇÕES. QUANTIDADES SUJEITAS A AJUSTE. Deve-se segregar as importações de vinculadas realizadas no ano-calendário em análise das realizadas em anos anteriores (estoque inicial), dando-lhes o tratamento específico correspondente. Exigência exonerada em parte.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. TRATADOS INTERNACIONAIS. A legislação brasileira vigente à época dos fatos implementa exatamente a regra do artigo 9º do Modelo de Convenção Modelo da OCDE, na medida em que se aferem os preços de mercado e se calculam os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem - acima de um certo percentual (margem de divergência) - das condições de mercado.*

*MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20. O método do PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%) não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.*

*Recurso Voluntário*

3. Cientificado em 17/06/2011, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 1912/1980, em 19/07/2011, tempestivo.
4. Após descrever a autuação, impugnação e Acórdão DRJ/SP1, afirma que a despeito do acerto da exoneração de parte do crédito tributário cobrado, a decisão recorrida deve ser reformada no tocante à parte em que manteve as autuações, pelos motivos que expõe.
5. Aponta nulidades genéricas dos autos de infração:
  - a. desconsideração do custo efetivamente deduzido, conforme determina o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, e as próprias IN nº 32/2001, art. 6º e IN 243, de 2002,

art. 6º: que a fiscalização efetuou o lançamento considerando como custo a média ponderada do preço de todas as importações realizadas no ano, e não o valor dos custos efetivamente deduzidos em conta de resultado, cujo valor é sempre distinto quando existente estoque final dos bens importados, como é o caso; mas, (...) afirmou a 5ª Turma Julgadora tão somente que:

*"As normas acima reproduzidas não deixam dúvidas quanto à necessidade de comparação do preço-parâmetro apurado segundo um dos métodos previstos, com o valor constante do documento de aquisição. Assim, não se faz necessária a verificação do custo segundo o método do custo médio ponderado móvel, visto que, para fins de preço de transferência o custo incorrido é o constante dos documentos de importação do bem ou do produto."*

i. E continua a Recorrente:

(...)

*Como se percebe pela simples leitura do dispositivo legal acima, depreende-se que ele estabelece uma limitação à dedutibilidade dos custos relativos a bens adquiridos de pessoas vinculadas em seu "caput", bem como que os valores constantes dos documentos de aquisição devem ser comparados com o preço determinado por um dos métodos referidos nos incisos I a III, ficando a dedutibilidade dos custos limitadas ao preço parâmetro.*

(...)

*- Primeiramente, deve comparar o preço pago pelos bens adquiridos de pessoa vinculada constante dos documentos de aquisição (dado fático - "A") com o preço parâmetro apurado segundo um dos critérios legais (dado a ser apurado - "B").*

*- Num segundo momento, e sempre que o preço pago ("A") superar o preço parâmetro ("B") e a margem de divergência de 5% deverá adicionar ao lucro líquido a parcela dos custos (dado fático - "C") que exceder àquele limite máximo (dado apurado - "B").*

*Realmente, embora a verificação da margem de divergência de 5% prevista nos artigos 37 da IN 32/2001 e 38 da IN 243/2002 seja aferida comparando-se o preço parâmetro apurado ("B") com o preço constante dos "documentos de importação ou exportação" ("A"), à toda evidência a adição ao lucro real só pode se dar relativamente à parcela do custo efetivamente deduzida ("C") que exceda àquele preço parâmetro ("B").*

*Isto porque, para efeitos tributários, o fato de o preço constante de determinado documento de aquisição ser R\$ 100,00 ("A") no momento da importação é absolutamente irrelevante se o valor deduzido como custo houver sido de apenas R\$ 50,00 ("C").*

*Nesta hipótese, se o preço parâmetro apurado for de R\$ 60,00, superior portanto ao custo deduzido, obviamente não haveria sentido algum em se exigir uma adição de R\$ 40,00.*

*E ESTA NÃO É EM ABSOLUTO UMA HIPÓTESE ABSURDA, porque basta serem realizadas importações ao final do ano por um preço mais elevado do que o valor das importações anteriores, e existir estoque final no encerramento do exercício (como ocorre no caso), para se estar diante de uma situação concreta em que o valor da média ponderada das importações realizadas é superior ao valor efetivamente deduzido como custo em conta de resultado, como se demonstrará mais detalhadamente mais adiante.*

- ii. acusa ainda que o autuante, apesar de, para apurar a quantidade de produtos que multiplicou pelo ajuste unitário para apurar o valor da adição devida, ter deduzido da quantidade de insumos baixados do estoque, aqueles ainda em fase de produção ou em estoque como produto acabado, considerando assim apenas a quantidade de vendas efetivas que ensejaram a contabilização da despesa (custo) correspondente, não levou em consideração que o valor do estoque final, fls. 454/469 (págs. 633/663) existente no encerramento do exercício, e que interfere não apenas na quantidade de produtos sujeitos a ajuste, mas também na apuração do valor efetivamente deduzido como custo pela Recorrente, e portanto, no próprio valor do ajuste unitário e que, de acordo como FIPECAFI, em não se tratando no caso de insumos perfeitamente identificáveis no produto final, a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada. E:

*em havendo estoque final, é evidente que foram feitas importações que não deram origem a vendas, por isso não se poderia jamais apurar o ajuste unitário com base em média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas naquele ano, como o fez o ilustre fiscal, sob pena de se inflar artificialmente o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações, quando em realidade apenas as vendas realizadas após tais importações acarretariam o lançamento de custo na conta de resultados.*

- iii. e que o próprio autuante se refere a "custos";
- b. diz que o lançamento foi efetuado em desacordo com o art. 18, *caput* e § 4º da Lei nº 9.430, de 1996, que determina que a dedução como despesa dos custos, despesas e encargos nas operações de importação com pessoa vinculada somente é admitida até o valor que não exceda ao preço determinado "por um dos" métodos indicados, e que "Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado", o que não foi demonstrado/apurado pelo Autuante; assim deveria ter feito tais apurações e só é indedutível o valor que exceder o maior valor apurado pelos três métodos;
- c. que também em desacordo com a Lei a agregação de valor na forma CIF+II, nos termos do §4º, do art. 4º da IN SRF nº 243, de 2002; no entanto, tais despesas

são sempre dedutíveis, conforme § 6º, do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 4º, § 4º da IN nº 38, de 1997; que a legislação brasileira não busca a apuração em cada caso do que seria o preço "arm's length", mas estabeleceu métodos objetivos de apuração, fixando elevadas margens de lucro - por isso, descabe ao intérprete, alterar a lei; e a dedutibilidade do frete e seguro, cujo ônus foi do importador, se aplica a todos os métodos;

*Em conseqüência, ainda que se admitisse a premissa da distorção apontada pela r. decisão recorrida, seria o caso então de se alterar a lei para modificar a forma de apuração do preço parâmetro, mas jamais de se alterar o preço praticado, como fez a fiscalização, supostamente com amparo no referido parágrafo 6º, porque o preço praticado deve necessariamente corresponder sempre única e exclusivamente ao valor pago à empresa ligada no exterior.*

*A prevalecer a interpretação da norma legal defendida pela r. decisão recorrida estar-se-ia introduzindo indiretamente uma limitação à dedutibilidade de custos pagos pela Recorrente à própria Receita Federal (como é o caso dos tributos aduaneiros) ou a terceiras empresas com as quais a Recorrente não possui vínculo algum (como é o caso das despesas com frete, seguro, custos de desembarque, etc).*

- d. dupla consideração indevida do estoque inicial, apenas parcialmente corrigida pela decisão recorrida, conforme quadro de fls. 759 e planilha anexa, doc. 2

*Se assim é, embora o custo correspondente tenha sido efetivamente deduzido em 2006, quando de sua venda, a verificação de eventual prática de preço de transferência deveria necessariamente se dar mediante a comparação do preço praticado no ano da importação com o preço parâmetro a ser apurado naquele mesmo ano-base, única forma de se avaliar se tais operações ocorreram ou de acordo com preços de mercado, como determina a Lei nº 9.430/96.*

- e. violação a acordos de bi-tributação dos países de pessoas vinculadas, que tratam todos em seu art. 9º especificamente dos preços de transferência, contendo disposição praticamente idêntica ao art. 9º da Convenção Modelo da OCDE, e a lei nº 9.430, de 1996, disciplinou de forma totalmente distinta a matéria atinente aos preços de transferência.

*A leitura deste dispositivo evidencia que segundo o Tratado somente são cabíveis ajustes nas operações realizadas entre empresas ligadas quando uma delas deixar de auferir um lucro em razão de condições que sejam distintas daquelas que seriam normalmente pactuadas entre empresas independentes. Vale dizer, faz-se necessária não só a demonstração do nexo causal entre o vínculo existente e o lucro auferido a menor por uma das empresas ligadas, mas também a quantificação exata do lucro que deixou de ser auferido por conta deste vínculo.*

- i. cita Acórdão TRF3 e autor.

6. No mérito, discorre sobre a ilegalidade de IN SRF nº 243, de 2002, apresentando demonstrativos de cálculo, para apoiar seu argumento de que a sistemática implicou na criação, por mera Instrução Normativa, de dois novos conceitos (incisos II e III) que jamais foram contemplados pela Lei nº 9.430/96 e que, segundo a nova redação da Instrução Normativa, devem ser levados em consideração na apuração da margem de lucro de 60% (inciso IV), inovou no ordenamento jurídico, sem amparo legal; e tanto é verdade que, em 29/12/2009, foi publicada a Medida Provisória nº 478 que, dando nova redação ao artigo 18 da Lei nº 9.430/96, pretendeu introduzir por lei aquela mesma metodologia de cálculo prevista na IN 243/2002; cita acórdãos do TRF3 e do CARF e CSRF. Ainda que se entenda vedado à DRJ questionar a legalidade da IN 243/2002, esta vedação certamente não se aplica a este CARF, tanto o Conselho de Contribuintes como a Câmara Superior de Recursos Fiscais já pacificaram seu entendimento no sentido de ser ilegal a restrição imposta pela Instrução Normativa nº 38/97.

7. Especificamente, em relação aos produtos Humulin solução HI020002MES, Humulin injeção HI0710009MES e Humulog injeção VL7510V01EN, diz que importou os princípios ativos e tais produtos não são "aplicados à produção", mas revendidos, aplicando-se aos mesmos o PRL20, o que não foi aceito pelo autuante, que recalculou pelo PRL60, entendendo que houve agregação de valor, por ter sido acrescentados o rótulo e a marca da empresa. Argumenta que esses produtos já são importados em frascos de vidro prontos para serem comercializados, sendo simplesmente rotulados e embalados no Brasil, não se caracterizando produção; cita autores e Conselho de Contribuintes.

8. Aponta ainda a possibilidade, na verdade obrigação legal, de adoção de mais de um preço-parâmetro para o mesmo produto, no caso do produto QA188G01KBL (TILOSINA GRANULADA), e pelas razões anteriormente expostas, não pode prevalecer o ajuste quanto a este produto

*De fato a este respeito não há contestação. O tópico da impugnação teve por objetivo única e exclusivamente deixar claro, como aliás constou expressamente da defesa, que "a diferença de ajuste encontrada pela fiscalização decorreu exclusivamente da apuração do PRL60 pela metodologia ilegal da Instrução Normativa nº 243/2002, bem como pela aplicação equivocada do PRL60 para produtos para os quais a Impugnante corretamente aplicou o PRL20, como acima demonstrado".*

9. Aponta o não cabimento da exigência de juros sobre multa, de que a DRJ furtou-se a julgar, porém que lhe estão sendo exigidos.

10. Especificamente, quanto aos juros de mora apurados pela taxa Selic, reitera sua pretensão de afastar a referida taxa pelos fundamentos expostos na impugnação:

*Assim o faz, todavia, com o único objetivo de que, na eventualidade de decisão plenária do E. Supremo Tribunal Federal favorável ao contribuinte sobre essa matéria, não reste preclusa a questão neste processo administrativo, podendo, assim, este E. Conselho afastar a exigência com base no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72.*

---

*Contrarrazões PFN*

11. A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN apresentou contrarrazões, págs. 1.993/2.028, sintetizadas a seguir.
12. Contesta as razões da DRJ/SPO1 ao cancelar parte do lançamento fiscal, objeto de recurso de ofício.
13. Quanto às razões da recorrente, que as "nulidades" apontadas tratam-se, em realidade, de ataques ao mérito da autuação, em manifestações de inconformismo com a metodologia de cálculo utilizada pela autoridade fiscal ou com a interpretação que ela empresta por este à Legislação.
14. Sobre a desconsideração do custo efetivamente deduzido, apontado, diz que a recorrente fala apenas em tese. Traz, em sua argumentação, exemplo hipotético em que a remanescência de estoque final poderia implicar em diferença entre o custo médio ponderado das importações e o custo médio ponderado do estoque. Não trouxe, contudo, nenhuma prova de que este seja o seu caso.
15. Quanto ao mérito do argumento do contribuinte, verifica-se que lhe falta suporte na legislação, dado que o método usado pela autoridade fiscal está em perfeito alinhamento com o que dispõe a Lei 9.430, de 1996; que não é de ser provido o recurso voluntário nesta parte, eis que: i) o contribuinte não demonstrou a existência de qualquer prejuízo à defesa a ensejar a nulidade do auto de infração; ii) tampouco se pode afirmar falta de certeza e liquidez do crédito lançado; iii) o contribuinte se limitou a demonstrar, e mesmo a afirmar, que os cálculos feitos pela fiscalização resultaram em custos superiores àquele efetivamente deduzido em conta de resultado, no caso concreto; iv) o contribuinte sequer requereu diligência para este fim; e v) a metodologia utilizada pelo fiscal está em conformidade com as exigências legais e infralegais; quando muito, seria o caso de realização de diligência.
16. A expressão "na hipótese de utilização de mais de um método", da Lei nº 9.430, de 1996, remete ao exercício de uma faculdade. O dispositivo não obriga a quem quer que seja - contribuinte ou administração - a utilizar mais de um método; no presente caso, a fiscalização respeitou a opção do contribuinte pelo método PRL.
17. Que a interpretação da contribuinte transforma o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, em uma regra inócua e desnecessária no ordenamento jurídico. Fosse essa a interpretação correta, a simples omissão da regra inserida no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430 teria sido suficiente e mais eficaz para assegurar a dedutibilidade do frete, do seguro e do imposto de importação, por serem parcelas pagas a terceiros não vinculados. Enfim, o entendimento da recorrente contraria a máxima segundo a qual "a lei não contém palavras inúteis". O "preço parâmetro CIF" deve necessariamente ser comparado com o "preço praticado CIF", de forma a assegurar a equivalência entre os termos da comparação. Em sentido inverso, a comparabilidade também poderia ser garantida mediante a utilização do "preço parâmetro FOB" versus o "preço praticado FOB", por intermédio da exclusão do frete, seguro e imposto de importação no cálculo do preço parâmetro. Entretanto, o legislador optou claramente pela primeira via, ao determinar que tais parcelas "integram o custo, para efeito de dedutibilidade..." (§ 6º).

18. Sobre a alegada dupla consideração indevida do estoque inicial, como já demonstrado nas razões do recurso de ofício, a autoridade que realizou o lançamento agiu conforme o regulamento considerar o estoque inicial para todos os efeitos de cálculo.

19. Nos comentários ao artigo 9º da convenção modelo, a OCDE anota que a apuração do preço *arm's length* depende, entre outros, da observância de metodologias apropriadas. Informa, ainda, que existem várias interpretações para o princípio, e várias formas de aplicá-lo. O efetivo ajuste dos preços de transferência deverá ser apurado em consonância com os princípios, costumes e regras próprias de cada país. Não é sem motivo que a própria OCDE intitula o documento em que analisa as metodologias para a apuração do preço *arm's length* de "Diretrizes" (Guidelines). ou seja. opiniões gerais para a apuração dos preços de transferência, sem contudo determinar a utilização deste ou daquele método. Portanto, descabe a acusação de ofensa a acordos para evitar a bi-tributação e destaca que o Brasil optou por não adotar o parágrafo 2º do art. 9º da Convenção Modelo OCDE.

20. Sobre a acusação de ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002,

*Como será pormenorizado adiante, a sistemática delineada pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 é voltada para a quantificação de um preço-parâmetro para o bem importado, e não para o bem produzido localmente, razão pela qual não há coerência em se apurar a margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de revenda do produto final.*

(...)

*Cumprir assinalar que a margem de lucro mínima estabelecida na Lei se refere à margem bruta, ou seja, engloba o lucro e as despesas operacionais da empresa. Isto justifica a majoração para 60% nos casos de aplicação do bem importado na produção local, eis que a margem de 20%, embora fosse adequada para o comércio, era insuficiente para suportar, além da mais-valia, as despesas operacionais da atividade produtiva.*

(...)

*Corrigindo a distorção inicialmente implementada com a edição da IN 32/2001, a metodologia veiculada no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002, não mais determinou a incidência da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", o que viabiliza a apuração do preço-parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL 60 e a finalidade do controle dos preços de transferência.*

(...)

*A rigor, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, é necessário excluir do preço líquido de venda (i) a margem de lucro de 60% e (ii) o valor agregado no País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. Essa metodologia seria representada na fórmula abaixo:*

*Preço parâmetro =  $PLV - ML\ 60\% (PL) - VA$*

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

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos:*

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

*c) das comissões e corretagens pagas:*

*d) da margem de lucro de:*

*I. 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;*

*(...)*

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

*Nesse contexto, sobressai a necessidade de verificar a razoabilidade da interpretação, cotejando-a, evidentemente, com o texto legal (mens legis), mas também com o resultado pretendido pelo legislador, revelada de forma inequívoca na exposição de motivos (mens legislatoris).*

*(...)*

*E por essa razão que as aparentes "idas e vindas" da Receita Federal na regulamentação do método PRL 60 não podem ser condenadas, tampouco vistas como uma tentativa de, por ato infialegal, reformar a lei. Cuida-se, na verdade, de conferir a melhor aplicação a uma legislação com termos vagos, que procura implementar objetivo extremamente complexo, qual seja. encontrar o preço de mercado, justo, para importações entre empresas vinculadas.*

*Neste sentido, o fato de o órgão arrecadador não ter conferido efeito interpretativo e retroativo à IN 243/2002 apenas visou preservar os próprios contribuintes do erro cometido pela Administração com a publicação das INs 113/00 e 32/01.*

21. Defende a aplicabilidade do PRL60, quando há agregação de valor no País e cita a Solução de Consulta Cosit nº 22/2008, que trata da questão da aposição de marca, com a consequente agregação de valor.
22. Aponta que, considerando o disposto no "caput" do art. 161 do CTN, é possível concluir que há autorização para a exigência de juros de mora sobre as multas.
23. Cita a Súmula CARF nº 4, sobre a aplicação da taxa Selic, no cálculo dos juros de mora.

*Acórdão nº 1101-000.864*

24. A 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF julgou o recurso e pronunciou o Acórdão nº 1101-000.864, em 07/03/2013, págs. 2.034/2.137, em que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para declarar a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e a improcedência do procedimento fiscal.
25. Inconformada a Fazenda Nacional, interpôs Recurso Especial, págs. 2.118/2.137, que foi admitido; cientificado, o contribuinte apresentou Contrarrazões de págs. 2.160/2.186.
26. Às págs. 2.190/2.290, **Acórdão nº 9101.002.835 da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF**, de 12/05/2017 que decidiu, conforme segue:

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

*Ano-calendário: 2006*

*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.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. O conselheiro Gerson Macedo Guerra acompanhou o relator pelas conclusões. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.*

27. A União (Fazenda Nacional) foi cientificada do Acórdão, pág. 2.231; o contribuinte foi cientificado em 25/08/2017, pág. 2.236; sem manifestações.
28. É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

**1 Recurso de ofício.**

29. Foi editada a Portaria MF nº 63 de 09 de fevereiro de 2017, que estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que passou a ser no valor de R\$2.500.000,00, e que entrou em vigor na data da publicação no Diário Oficial de União em 10/02/2017.

30. O recurso de ofício se refere ao montante de R\$1.586.253,95 de imposto, contribuição e multas exonerados.

	Exigido (a)	Exonerado (a)	Mantido (a)
IRPJ	4.793.040,45	666.493,26	4.126.547,19
Multa IRPJ	3.594.780,33	499.869,94	3.094.910,39
<b>Subtotal 1</b>		<b>1.166.363,20</b>	
CSLL	1.725.494,56	239.937,57	1.485.556,99
Multa CSLL	1.294.120,92	179.953,18	1.114.167,74
<b>Subtotal 2</b>		<b>419.890,75</b>	

31. Tendo sido a somatória dos tributos e encargos de multa exonerados pela DRJ inferior a este limite, não se conhece do recurso de ofício.

**2 Preliminares de nulidade.**

32. Aponta nulidades genéricas dos autos de infração, que se analisa a seguir

**2.1 DESCONSIDERAÇÃO DO CUSTO EFETIVAMENTE DEDUZIDO.***2.1.1 Processo nº 16327.004286/2002-20*

33. A Autuada foi também objeto de autuação relativa a preços de transferência do ano-base 1997, no processo nº 16327.004286/2002-20; consta do processo que teria adotado o método PRL (no entanto, somente a Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, acrescentou critério para apuração do preço de transferência, para a hipótese de bens importados aplicados à produção); no caso do processo em pauta, a empresa aplicou PRL então existente na lei, entendendo que a sua atividade não incorre na produção de outro bem e, principalmente, porque nenhuma restrição previa o legislador acerca da escolha de métodos aplicáveis ao ajuste do preço de transferência; vigia então a Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997.

34. A litigante utilizou os mesmos argumentos aqui expostos, sobre existência de estoques iniciais e finais:

*No caso concreto, a fiscalização em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela impugnante em conta de*

*resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor.*

*Não se tratando de insumos perfeitamente identificáveis no produto final, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada.*

*O raciocínio empregado pela fiscalização resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado apenas se a impugnante não possuísse estoque inicial (em 01/01/97) dos produtos em questão, nem tampouco estoque final (em 31/12/97), o que não é o caso.*

*Considerando que o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente às vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano.*

*Por outro lado, no que diz respeito ao estoque final existente em 31/12/97, este foi simplesmente ignorado pela fiscalização.*

*Ora, se a impugnante possui estoque final não vendido de um determinado produto em 31/12/97, é evidente que foram feitas importações no ano de 1997 que não deram origem a vendas. Dessa forma, não se poderia jamais apurar o ajuste unitário com base na média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas no ano, como fez a fiscalização, sob pena de se inflar artificialmente o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações, quando na realidade apenas as vendas realizadas após tais importações acarretariam o lançamento em conta de resultados de custo média já estaria por elas afetado.*

*Assim, os valores apurados pela fiscalização a título de ajuste não guardam relação com o valor efetivamente registrado pela impugnante como custo em conta de resultado, como determina tanto o artigo 18, § 7º, da Lei nº 9.430/96, quanto o artigo 10 da IN SRF nº 38/97.*

35. Em relação a este processo nº 16327.004286/2002-20, foi proferido no CARF, em 11/04/2018, Acórdão nº 1302-002.725, que deu provimento ao recurso voluntário, pelos motivos expostos na ementa:

**CRITÉRIO JURÍDICO.**

*A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.*

36. Como destacado no início deste item, a autuação foi sob a égide de legislação diversa da do presente auto de infração que se examina.

37. Consta ciência da decisão à PFN em 10/07/2018; ainda não consta ciência ao contribuinte na data deste voto (10/08/2018), não havendo informações sobre ações subsequentes em relação ao mesmo.

*2.1.2 PRL 60%. IN SRF nº 243, de 2002. Apuração do Preço Praticado na compra dos insumos, para fins de comparação com o Preço Parâmetro calculado e apuração dos Ajustes.*

38. Tanto a Lei nº 9.450, de 1996, art. 18, como os arts. 3º da IN SRF nº 243, de 2002, se referem à determinação do **custo** dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no caso de importação de insumo de empresa no exterior vinculada, limitado ao valor que não exceda o **preço** determinado por um dos métodos que definem.

39. O parágrafo único do art. 6º da IN SRF nº 243, de 2002, invocado pela litigante explicita claramente a forma de apuração do Preço Praticado na aquisição dos insumos importados de empresa vinculada:

*Art. 6º Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa.*

*Parágrafo único. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame. (Grifou-se.)*

40. No caso, o período de apuração sob exame é o ano-calendário 2006; portanto, o preço médio ponderado dos insumos adquiridos pela empresa é a média aritmética ponderada das quantidades e dos valores das importações praticadas no ano-calendário 2006 - é a determinação literal da norma.

41. Cabe destacar que o Preço Praticado serve para se apurar o percentual do custo do insumo importado no custo total de produção, a fim de apurar qual percentual do preço de revenda lhe corresponde, do qual se deduz 60% de lucro e o restante é o Preço Parâmetro; o ajuste é calculado pela diferença entre o Preço Parâmetro e o Preço Praticado,

*2.1.3 Procedimento de apuração do Preço Praticado, segundo a Recorrente.*

42. O Custo do Produto Vendido, no ano-calendário é apurado segundo a equação:

- a. (+) estoque inicial do produtos acabados
- b. (+) produtos acabados produzidos durante o ano, que entraram no estoque
  - i. (+) estoque inicial do insumo

- ii. (+) importações durante ano que entraram no estoque
- iii. (-) estoque final de insumo
- c. (-) estoque final de produtos acabados

43. Partindo da premissa de que os preços das importações no ano 2006 foram maiores que os de 2005, a Recorrente aponta que restou prejudicada pela comparação do custo do insumo que integrou o Custo do Produto Vendido no ano 2006 (apurado como exposto nas equações supra) e o Preço Parâmetro calculado com o Preço Praticado apurado pela média aritmética ponderada das importações, durante o ano 2006.

44. Advoga que devem ser excluídos da comparação os estoques iniciais (de produto acabado e do insumo importado), e os estoque finais:

*ii. acusa ainda que o autuante, apesar de, para apurar a quantidade de produtos que multiplicou pelo ajuste unitário para apurar o valor da adição devida, ter deduzido da quantidade de insumos baixados do estoque, aqueles ainda em fase de produção ou em estoque como produto acabado, considerando assim apenas a quantidade de vendas efetivas que ensejaram a contabilização da despesa (custo) correspondente, não levou em consideração que o valor do estoque final, fls. 454/469 (págs. 633/663) existente no encerramento do exercício, e que interfere não apenas na quantidade de produtos sujeitos a ajuste, mas também na apuração do valor efetivamente deduzido como custo pela Recorrente, e portanto, no próprio valor do ajuste unitário e que, de acordo como FIPECAFI, em não se tratando no caso de insumos perfeitamente identificáveis no produto final, a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada.*

45. Portanto, o Preço Parâmetro deveria ser apurado pela média aritmética ponderada:
- a. das importações no ano, excluídas as quantidades que restaram no estoque final (de produtos acabados contendo o insumo, e do insumo),
  - b. e das importações no ano anterior que restavam no estoque inicial - ou excluir do cálculo o estoque inicial.
46. Como já transcrito, não é a determinação da IN SRF nº 243, de 2002.

#### 2.1.4 Exclusão do Estoque Inicial

47. Atendendo às alegações da litigante, a DRJ/SP1, excluiu do cálculo os estoques iniciais dos insumos, com as ementas a seguir, que se entende contraditórias:

*PREÇO PRATICADO. CUSTO INCORRIDO.*

*Para fins de preço de transferência o custo incorrido do bem ou produto é o constante do documento de importação.*

*ESTOQUE INICIAL E IMPORTAÇÕES. QUANTIDADES SUJEITAS A AJUSTE.*

*Deve-se segregar as importações de vinculadas realizadas no ano-calendário em análise das realizadas em anos anteriores (estoque inicial), dando-lhes o tratamento específico correspondente. Exigência exonerada em parte.*

48. E expôs seu entendimento:

(...)

*Quanto à alegação de que: (1) existindo estoque inicial para todos os produtos (decorrente de importações ocorridas em 2005 ou em anos anteriores), a verificação dos ajuste deveria se dar mediante a comparação do preço praticado no ano da importação com o preço-parâmetro apurado naquele mesmo ano; e (2) a fiscalização, no entanto, aplicou o ajuste unitário (apurado para 2006) à totalidade das saídas, inclusive aquelas correspondentes ao estoque inicial (importação anteriores), há que se observar o seguinte.*

*De fato, deve-se segregar as importações de vinculadas realizadas em 2006 das realizadas em anos anteriores, dando-lhes o tratamento específico correspondente.*

*Observe-se, assim, a tabela a seguir (elaborada a partir dos demonstrativos de fls. 500 (e-pág. 720) e 501/504 (e-págs. 722/728), que relaciona o estoque inicial (Ei), as quantidades importadas e as quantidades sujeitas a ajustes, para todos os itens autuados:*

<i>Insumo</i>	<i>Ei págs.656 e 635</i>	<i>Importação pág. 720</i>	<i>Qtde. ajuste pág. 720</i>
<i>AH0315010AG</i>	<i>0</i>	<i>640</i>	<i>638</i>
<i>HI0210001 MES</i>	<i>24.895</i>	<i>392.054</i>	<i>264.262</i>
<i>HI0310001 MES</i>	<i>59.946</i>	<i>360.046</i>	<i>171.691</i>
<i>HI0310V01ENU</i>	<i>0</i>	<i>3.789.828</i>	<i>2.787.261</i>

(...)

49. Observação desta relatora: consultando-se a fl 500 (e-pág. 720), tem-se que a coluna "Importação" da tabela supra corresponde à soma "Quant. Imp. de Vinculadas +EI"

*Em que pese a legislação de preços de transferência silenciar quanto à obrigatoriedade de se considerar primeiramente os custos (e ajustes) relativos ao estoque inicial e, só posteriormente, os relativos às importações efetuadas no ano, é o mais lógico a ser feito, apesar de a legislação não haver adotado o método contábil "PEPS" (o Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai) de apuração de custos, mas a "Média Ponderada Móvel".*

*Dessa forma, há que se excluir da quantidade sujeita a ajuste, produto a produto, o estoque inicial, apurando-se a nova quantidade, relativa apenas às importações ocorridas em 2006.*

<i>Insumo</i>	<i>E (1)i</i>	<i>Importação</i>	<i>Qtde. ajuste, conforme autuante.+  (2)</i>	<i>Qtde. alterada (2)-(1)</i>
<i>AH0315010AG</i>	<i>0</i>	<i>640</i>	<i>638</i>	<i>638</i>

HI0210001 MES	24.895	392.054	<u>264.262</u>	239.367
HI0310001MES	59.946	360.046	<u>171.691</u>	111.745
HI0310V01ENU	0	3.789.828	2.787.261	2.787.261

(...)

*Com relação ao estoque inicial, a fiscalização deveria ter efetuado os cálculos (preços praticados, preços-parâmetro e ajustes unitários) considerando os dados dos anos em que foram importados os produtos. Não tendo feito tal apuração, há que se excluir da tributação os ajustes decorrentes do estoque inicial.*

50. Às págs. 792/812, o autuante detalhou a apuração da "Quant. de ajuste": tomando-se como exemplo o HI0210001 MES:

- a. quantidade consumida de insumo na produção - 296
- b. (-) qtd de insumo no EF de Produtos em Elaboração - 0
- c. (-) qtd insumo no EF de Produtos Acabados - 32.241
- d. (=) qtad de ajuste - **264.262**

51. Outro exemplo, o HI0310001 MES:

- a. quantidade consumida de insumo na produção - 312.738 (**não corresponde ao total de Importações mais EI**)
- b. (-) qtd de insumo no EF de Produtos em Elaboração - 0
- c. (-) qtd insumo no EF de Produtos Acabados - 141.047
- d. (=) qtad de ajuste - **171.691**

52. Assim, a DRJ/SP1 reduziu o valor do ajuste, porque deduziu o valor e as quantidades dos insumos que se encontravam no estoque inicial.

53. A DRJ/SP1 apresentou recurso de ofício, porém, com alteração do limite de alçada, sua decisão tornou-se definitiva em âmbito administrativo.

54. Cabe lembrar ainda que a litigante, na impugnação e no recurso voluntário, concordou que autuante, deduziu, dos itens de insumos baixados do estoque, os que restaram ainda em fase de produção ou em estoque de produtos acabado (pág. 892):

*(...), tanto que para efeito da apuração da quantidade de produtos que multiplicou pelo ajuste unitário para apuração do valor da adição devida deduziu da quantidade de insumos baixados do estoque aqueles ainda em fase de produção ou em estoque como produto acabado, considerando assim apenas a quantidade de vendas efetivas, que ensejaram a contabilização da despesa (custo) correspondente. (Grifou-se.)*

55. Ou seja, reconheceu que o Autuante apenas computou as quantidades de insumos que compuseram os produtos vendidos.

56. Mas, reclama, como já relatado:

*Contudo, data máxima vénia, o ilustre fiscal acabou parando pela metade neste seu procedimento, uma vez que não levou em consideração que o valor do estoque final existente no encerramento do exercício interfere não apenas na quantidade de produtos sujeitos à ajuste, mas também na apuração do valor efetivamente deduzido como custo pela Impugnante, e portanto, no próprio valor do ajuste unitário. (Grifou-se.)*

57. Argumenta que não se tratando no caso de insumos perfeitamente identificáveis no produto final, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado (móvel) do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada (cita Fipecafi).

a. ocorre que os insumos puderam ser identificados no produto final, haja vista que o contribuinte entregou, em resposta de págs. 437/719, planilha onde indica percentual de participação do insumo importado em cada um dos produtos. Cite-se um exemplo desta listagem:

i. págs. 664/668, planilha PRL-60 - Participação Insumo Produto - atualização 08062010:

**Insumo: HI0210001MES;** Produto: Hamulin R HI0210 10ml; coef insumo/produto 1,000712135; Part% no Custo do Insumo no Custo do produto Acabado 0,764794869.

#### 2.1.5 Preços dos insumos

58. Em síntese, alega que a empresa adota o controle de estoques pelo custo médio ponderado móvel ou contínuo, em que o custo do insumo que sai do estoque, para a produção, é valorado pelo último custo médio (o qual é atualizado a cada nova compra que entra no estoque); com isso, os custos dos insumo que estavam no estoque inicial do período estavam influenciados pelos preços do período anterior, sendo injusto compará-los com os preços das compras no período, que embasam a apuração do preço parâmetro ou de transferência.

59. Como já relatado, a litigante parte da premissa que os preços do período anterior computados no custo do estoque inicial, teriam sido menores do que os do período em análise.

60. O argumento procede, em tese.

61. Analise-se por exemplo as compras, pág. 185 (fl. 114):

Processo nº 16643.000308/2010-18  
Acórdão n.º 1201-002.360

S1-C2T1  
Fl. 21

a) Em relação ao questionamento sobre o insumo importado QA166HV1KECB na planilha "Compras.accdb" onde constam 10 registros e constam apenas 5 registros na planilha "Importações(2).accdb":

No de ordem	Código do item	Nome comercial	No Nota Fiscal entrada	CNPJ do comprador	CNPJ do vendedor	Data da entrada (dd/mm/aa)	Quantidade (devoluções = sinal negativo)	Unidade	Valor unitário sem frete, seguro, juros e encargos financeiros	Qtde X Vr unitário	CFOP
30136	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	5110	43940618000900	000000000000	16/08/2006	19.161,329	KG	R\$ 35,22	R\$ 674.810,12	3101
30216	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	5118	43940618000900	000000000000	21/08/2006	9.291,000	KG	R\$ 35,46	R\$ 336.527,94	3101
30414	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	7700	43940618000900	000000000000	20/09/2006	1,000	KG	R\$ 17.119,24	R\$ 17.119,24	3101
30416	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	7702	43940618000900	000000000000	20/09/2006	1,000	KG	R\$ 6.262,52	R\$ 6.262,52	3101
35266	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	5135	43940618000900	000000000000	19/09/2006	19.161,101	KG	R\$ 35,39	R\$ 678.020,51	3101
37694	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	7728	43940618000900	000000000000	20/10/2006	1,000	KG	R\$ 6.491,15	R\$ 6.491,15	3101
38131	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	4701	43940618000900	000000000000	16/10/2006	-	KG	R\$ -	R\$ -	3101
43866	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	5172	43940618000900	000000000000	21/11/2006	8.097,768	KG	R\$ 35,23	R\$ 285.388,61	3101
46182	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	7773	43940618000900	000000000000	15/12/2006	1,000	KG	R\$ 12.390,72	R\$ 12.390,72	3101
47420	QA166-HV1KECB	VOLENSINA SODICA	5180	43940618000900	000000000000	14/12/2006	16.117,363	KG	R\$ 34,97	R\$ 565.654,47	3101

1. Realmente são 5 importações no ano de 2006 através das Notas Fiscais: 5110, 5118, 5135, 5172 e 5180;

62. No caso supra a média aritmética ponderada dessas importações resulta R\$35,83, porém a variação do preço unitário foi de um mínimo de R\$35,22, a um máximo de R\$17.119,24 (em função da quantidade importada) para o mesmo insumo e os preços unitários não foram crescentes; os 19.117,363 kg comprados em meados de dezembro custaram menos que a quantidade análoga comprada em agosto:

Kg	data	Preço unitário R\$ (s/ frete, s/seguro, s/juros, s/ enc fin)
19.161,329	16/08/2006	35,22
9.291,000	21/08/2006	35,46
1,000	20/09/2006	17.119,24
1,000	20/09/2006	6.262,52
19.161,101	19/09/2006	35,39
1,000	20/10/2006	6.491,15
8.097,768	21/11/2006	35,23
1,000	15/12/2006	12.390,72
16.117,363	14/12/2006	34,97
<b>Total</b>	<b>71.832,561</b>	
<b>MAP</b>		<b>35,83</b>

63. Também se colheu aleatoriamente uma amostragem dos custos dos insumos nos estoques, a partir da listagem "Inventário - atualização 290910", fornecidos pela Recorrente, págs. 633/663, onde se comparou o custo unitário de 31/12/2005 com o de 31/12/2006 e constatou-se:

- dos 1.795 insumos inventariados, 1.235 dos itens apresentavam estoque final zerado, o que representa 68,8%.
- as variações de custo unitário foram:

pág.	nº de ordem	ud	EI-quant	EI-valor	custo unitário	EF-quant	EF-valor	custo unitário	custo unit inicial / custo final
634	72	CAP3105	mil	1.198	12.991,79	10,85	716	7.072,94	9,883004 / 0,911205
	79	CD6001BLBL	unid	116	305,43	2,63	86	206,02	2,395581 / 0,909824
	89	CD6042BLBL	unid	1.506	4.659,48	3,09	8.192	21.621,12	2,639297 / 0,853053
	115	CD6750BLBL	unid	116	2.567,08	22,13	660	12.507,37	18,95056 / 0,856329
635	118	CD691BLBL	unid	5.103	21.680,63	4,25	4.439	17.123,42	3,857495 / 0,907944

	167	HI02110001MES	unid	24.895	264.147,87	10,61	95.513	881.601,18	9,23017	0,869911
	174	HI0310001MES	unid	59.946	608.720,06	10,15	46.800	435.053,11	9,296007	0,915459
637	239	MS8971001BL	unid	2.619	903.642,29	345,03	2.804	1.106.184,58	394,5023	<b>1,143375</b>
	249	MX0191	unid	17.471	103.676,93	5,93	15.060	87.059,96	5,780874	0,974157
	257	MX0382BLBL	unid	2.006	15.455,89	7,70	2.006	15.455,89	7,704831	1
638	342	PA8050BLCH	unid	94.950	3.854,97	0,04	31.950	1.211,26	0,037911	0,933771
640	423	PK6491UKBL	kg	168,5	14.284,06	84,77	249,58	20.006,63	80,16119	0,945611
642	556	QA156E	kg	1.613,849	423.254,86	262,26	5.573,599	1.337.066,30	239,8928	0,914699
643	586	QA420Y	kg	13,415	216.946,24	16.171,92	8,288	137.678,67	16611,81	<b>1,027201</b>
645	724	SH3062BLBL	unid	163.350	22.197,63	0,14	253.800	31.480,99	0,124039	0,912787
650	1006	TA411711	unid	3.917.666	10.187.310,96	2,60	2.976.862	7.151.622,56	2,402403	0,923876
	1030	TA416515VBL	unid	57.743	1.983.937,00	34,36	162.061	6.123.333,66	37,78413	<b>1,099717</b>
651	1098	VF0372VIMEXB	mil	5,254	46.003,47	8.755,89	1,545	7.059,19	4569,055	0,521826
663	1749	YK2233BLTT	unid	455	883,06	1,94	602	1.168,35	1,940781	0,999995
	1780	YK6392BLAG	unid	47.700	4.970,96	0,10	25.000	2.406,06	0,096242	0,923516
	1794	YK6730BLBL	unid	500	1.173,27	2,35	829	1.829,73	2,207153	0,940599

64. Como se evidencia, os custos unitários das importações são influenciados por muitos fatores: quantidade comprada, câmbio, fatores econômicos internacionais, e as economias desenvolvidas não são caracterizadas pela presença de inflação.

65. Assim, a metodologia fiscal de auditoria do preço praticado, não prevê uma revisão completa dos cálculos, mas se trata de uma abordagem relativamente simplificada, praticável, pois a auditoria fiscal, só é viável como tal, auditoria.

### 2.1.6 Conclusão.

66. A metodologia da IN SRF nº 243, de 2002, não prevê a análise nos termos reclamados.

67. A DRJ/DSP1 reduziu o valor do ajuste total ao excluir as quantidades iniciais de estoques, assim como as quantidades nos estoques em processo e nos estoques finais.

68. 68,8% dos insumos não apresentaram estoques finais, portanto, não tiveram a influência reclamada.

69. Da amostragem aleatória de 21 itens com estoques iniciais e finais no ano 2006, 18 tiveram os valores finais significativamente menores e apenas 3 tiveram aumentos.

70. O contribuinte não demonstrou que os preços de importações em 2006, estivessem superiores aos de 2005.

71. Por isso, além de não ser metodologia determinada na IN SRF nº 243, de 2002, além de tudo, não há evidência de que tenha prejudicado a Recorrente, dado que o ajuste total de cada insumo foi apurado a partir do Preço Parâmetro unitário apurado a partir do Preço Praticado unitário resultante da média das compras no ano examinado, multiplicado pela quantidade consumida, excluído o estoque inicial e o final, portanto, quantidade menor que a efetivamente consumida nos produtos vendidos.

## 2.2 DUPLA CONSIDERAÇÃO INDEVIDA DO ESTOQUE INICIAL

72. A litigante reclama de dupla consideração indevida do estoque inicial, que teria sido apenas parcialmente corrigida pela decisão recorrida, "conforme quadro de fls. 759 e planilha anexa , doc. 2".

73. Repete-se aqui o demonstrativo dos valores de "Qtde de ajuste" apuradas pelo Autuante e a "Qtde" alterada pela DRJ/SP1, ao excluir o estoque inicial:

<i>Insumo</i>	<i>Ei</i>	<i>Importação</i>	<i>Qtde. ajuste</i>	<i>Qtde. alterada</i>
AH0315010AG	0	640	638	638
HI0210001 MES	24.895	392.054	<b><u>264.262</u></b>	239.367
HI0310001MES	59.946	360.046	<b><u>171.691</u></b>	111.745
HI0310V01ENU	0	3.789.828	2.787.261	2.787.261

74. Verifica-se que às págs. 792/811, o autuante detalhou a apuração da "Qtde de ajuste", dos quais se extrai dois dos insumos supra: t

- a. Insumo o HI0210001 MES:
- b. quantidade consumida de insumo na produção - 296.503 (**não corresponde ao total de Importações mais EI**)
- c. (-) qtd de insumo no EF de Produtos em Elaboração - 0
- d. (-) qtd insumo no EF de Produtos Acabados - 32.241
- e. (=) qtad de ajuste - **264.262**

75. Insumo o HI0310001 MES:

- a. quantidade consumida de insumo na produção - 312.738 (**não corresponde ao total de Importações mais EI**)
- b. (-) qtd de insumo no EF de Produtos em Elaboração - 0
- c. (-) qtd insumo no EF de Produtos Acabados - 141.047
- d. (=) qtad de ajuste - **171.691**

76. Não há evidência de que o Autuante tenha considerado o estoque inicial do insumo em duplicidade

77. Quanto ao doc. 2, citado, embora não identificado como tal, deduz-se que sejam as planilhas de pág. 1.983: "Decisão (Acórdão) - Com efeito do Estoque Inicial no cálculo do Preço Praticado" - Total Apurado R\$16.506.188,77; e "Decisão - Ajustada de forma a não considerar os efeitos do Estoque Inicial no cálculo do Preço Praticado" - Total Apurado R\$16.152.706,25.

- a. A diferença entre as planilhas reside nos valores constantes da coluna Preços Praticados:

- i. na planilha "Decisão (Acórdão) - Com efeito do Estoque Inicial no cálculo do Preço Praticado" - Total Apurado R\$16.506.188,77, os Preços Praticados (considerando CIF+II, **COM** Estoques Iniciais);
- ii. na planilha "Decisão - Ajustada de forma a não considerar os efeitos do Estoque Inicial no cálculo do Preço Praticado"- Total Apurado R\$16.152.706,25, os Preços Praticados (considerando CIF+II, **SEM** Estoques Iniciais).
- iii. e explicita que foi considerado no Acórdão DRJ/SP1, um valor a maior de ajuste de R\$353.482,52 (Total da decisão a maior), como consequência.

78. Na impugnação havia reclamado que:

*1.4 - DUPLA CONSIDERAÇÃO INDEVIDA DO ESTOQUE INICIAL Como se não bastasse, constatou a Impugnante também que a fiscalização considerou indevidamente o estoque inicial registrado na contabilidade da Impugnante em 01/01/2006, tanto para apuração do preço praticado como também na apuração da quantidade de produtos vendidos que multiplicou pelo valor de ajuste unitário para encontrar o valor da adição supostamente devida.*

*Ora, existindo para todos os produtos autuados estoque inicial em 01/01/2006, é evidente que decorrem os mesmos de importações ocorridas em 2005 (ou mesmo em anos anteriores).*

*(...)*

*Se assim é, embora o custo correspondente tenha sido efetivamente deduzido em 2006, quando de sua venda, a verificação de eventual prática de preço de transferência deveria necessariamente se dar mediante a comparação do preço praticado no ano da importação com o preço parâmetro a ser apurado naquele mesmo ano-base, única forma de se avaliar se tais operações ocorreram ou de acordo com preços de mercado, como determina a Lei nº 9.430/96.*

*A fiscalização, contudo, comparando o preço praticado com o preço parâmetro, aplicou o ajuste unitário encontrado (já distorcido em razão da indevida consideração do estoque inicial no preço praticado) à totalidade das saídas, inclusive aquelas correspondentes ao estoque inicial existente em 01/01/2006 e portanto decorrentes de importações anteriores, o que uma vez mais levou à apuração de um crédito tributário que não é nem líquido nem certo.*

*Verifica-se que a DRJ/SP1, excluiu as quantidades no estoque inicial.*

79. E a Recorrente concordou, conforme se citou no item DESCONSIDERAÇÃO DO CUSTO EFETIVAMENTE DEDUZIDO, que o autuante somente considerou as quantidades efetivamente

vendidas, dado que desconsiderou os insumos constantes dos produtos em processo de fabricação e os do estoque final.

80. Quanto à petição adicional ora apresentada, demonstrada nas duas planilhas descritas, não foi confirmada pela análise que se apresentou.

### 2.3 FISCALIZAÇÃO DEVERIA TER FEITO APURAÇÕES PELOS TRÊS MÉTODOS E SÓ É INDEDUTÍVEL O VALOR QUE EXCEDER O MAIOR VALOR APURADO PELOS TRÊS MÉTODOS

81. A IN SRF nº 243, de 2002, especifica que a empresa submetida à fiscalização deverá fornecer a indicação do método por ela adotado e fornecer a documentação utilizada como suporte para a apuração.

82. A empresa, na DIPJ 2007/2006, Ficha 32, págs. 52/70 (fls. 029/038), consignou PRL 60% e PRL 20%

83. Também foi intimada, pág. 4, a identificar o(s) método(s) adotado(s) pela empresa para o cálculo de preços de transferência referentes à importação do Ano-calendário 2006, bem como as memórias de cálculo correspondentes; respondeu confirmando o que havia consignado na DIPJ, isto é métodos PRL 60% e PRL 30%, e a planilha de pág. 89.

84. A empresa não informou, nem alegou na impugnação ou recurso, que tivesse efetuado cálculos segundo os outros métodos.

85. A Lei nº 9.430, de 1996 e a IN nº 243, de 2002, autorizam o contribuinte a adotar o valor mais benéfico de preço de transferência, se a empresa efetuar as apurações por vários métodos; se a empresa havia optado pelo método PRL sem apurar pelos demais, não há previsão para que o órgão fiscalizador levante dados e efetue também cálculos pelos outros métodos, que o contribuinte não havia adotado, nem calculado para fins de comparação.

### 2.4 EM DESACORDO COM A LEI A AGREGAÇÃO DE VALOR NA FORMA CIF+II

86. Determina o RIR de 1999:

*Art.289.O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§1ºO custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

87. O teor do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, em 2003, era:

*§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.*

88. Essa redação continuou a mesma até a MP n.º 563, de 3 de abril de 2012, ser convertida na Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012, quando a redação passou a ser a seguinte (art. 48), com vigência a partir de 01/01/2013:

*§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012) (Vigência)*

*I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012) (Vigência)*

*II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012) (Vigência)*

*§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012) (Vigência)*

89. Portanto, no período autuado neste processo, ano-calendário 2003 e do procedimento fiscal, vigia a redação anterior, cabe a análise da questão sob esta ótica.

a. O art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, conforme redação em 2003, somente autoriza a dedução de custo relativo a bens e serviços adquiridos de pessoa vinculada no exterior, até o limite de valor apurado por um dos métodos que define: Método dos Preços Independentes Comparados - PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, ou o valor de aquisição e inclui frete e seguro e tributos na importação: "§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, (...); e § 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.", e "§ 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."

b. O mesmo determina a IN SRF 243, de 2002.

90. Cabe destacar que a contabilidade de custos de estoques é; fonte: Manual de Contabilidade Societária, Fipecafi, 2º ed. 2013:

*Apuração do Custo dos estoques de matérias primas e outros itens dos estoques, exceto os produtos em processo e acabados.*  
*1. Componentes do Custo: Estes tipos de itens têm normalmente seu custo identificado pela documentação de compra (Notas fiscais, etc). Todavia o conceito de custo de aquisição é que deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o item no estabelecimento da empresa. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 16- Estoques, o valor do custo do estoque deve incluir todos os*

*custos de aquisição e de transformação. Para isso, define que o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (...) No caso de importações de matérias primas, ao custo deve ser adicionado o imposto de importação, o IOF incidente sobre operações de câmbio, os custos alfandegários e outras taxas, além dos serviços de despachante correspondente. (Grifou-se.)*

91. Portanto, o custo dos insumos aplicados na produção segue esta sistemática. Então, os demais itens agregados no País também são valorados incluídos os custos incorridos na aquisição, como fretes e seguro de transporte.

92. Obviamente, o valor do Preço Praticado, a ser comparado com o Preço Parâmetro, também deve incluir tais parcelas (que são em valor igual).

93. O período em exame transcorreu durante a vigência do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação anterior à MP n.º 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012; e da IN SRF, nº 243, de 2002, e deve se obedecida esta legislação, então em vigor.

## 2.5 VIOLAÇÃO A ACORDOS DE BI-TRIBUTAÇÃO DOS PAÍSES DE PESSOAS VINCULADAS,

94. Esta acusação está respondida no item deste voto referente à análise da legalidade da IN SRF nº 243, de 2002.

## 2.6 NULIDADE. CONCLUSÃO.

95. As acusações relatadas não se inserem nas previsões da legislação de se considerar nulo tal ato.

96. Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*(...)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.” (Grifou-se)*

97. Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for

lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

### 3 Mérito.

#### 3.1 LEGALIDADE IN SRF Nº 234, DE 2002.

98. 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 devolveu o processo ao colegiado de origem, que se transcreve a seguir.

##### 3.1.1 *Acórdão nº 9101.002.835 da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, de 12/05/2017.*

"Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator Designado.

Apesar da bem fundamentada exposição do ilustre relator, peço vênias 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 comparar 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 length*.

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](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 positivizar 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 9.430/96<sup>17</sup>. 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)*

<sup>17</sup> 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 erro 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:

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

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, muna 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:

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

$$CTBP$$

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: **PP = PBProd - margem de lucro x PBProd**

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

**PP = PBProd x (1 - 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%:

**PP = PBProd x (1 - 0,6)**

**PP = 0,4 x 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 x (1 - GPM), 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 x (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 x (1 - 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:

<b>UN Practical Manual for Developing Countries</b>	<b>IN SRF 243, de 2002</b>
---	----------------------------

<b>TP = RSP x (1 - 0,6)</b> <b>TP = 0,4 x RSP,</b> onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.	<b>PP = PBProd x (1 - 0,6)</b> <b>PP = 0,4 x PBProd,</b> 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 referencia 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 I. 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 conseqüente 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 regramatrix, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confirma-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."

---

### 3.1.2 Tratados Internacionais x PRL

99. Apenas para destacar, transcreve-se mais uma vez, trechos extraídos do voto supra transcrito, que se referem à questão:

*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 comparar 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 length.*

*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.*

(...)

*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.*

(...)

*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.*

100. Ainda com relação à acusação de violação a Acordos Internacionais, é pertinente citar julgado do TRF da 3ª Região, objeto do Pedido de Tutela Provisória junto ao STJ, indeferido:

*PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA Nº 143 - SP  
(2016/0327412-4)*

*RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA  
REQUERENTE : TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADO : JULIANA DE SAMPAIO LEMOS E OUTRO(S) -  
SP146959 REQUERIDO : FAZENDA NACIONAL DECISÃO  
Vistos.*

*Trata-se de pedido de tutela provisória requerido por TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, nos termos dos arts. 300 e 1.029, § 5º, do CPC/15, para atribuição de efeito suspensivo a recurso especial interposto – e inadmitido (fls. 590/591e) – contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado (fls. 364/365e):*

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEIS 9.430/1996 E 9.959/2000. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. LEGALIDADE. AGRAVO RETIDO. FALTA DE REITERAÇÃO.*

*1. Não se conhece do agravo retido, não reiterado na forma do artigo 523, CPC.*

*2. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.*

*3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1).*

*4. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001.*

*5. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda*

*interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.*

*6. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item I, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000.*

*7. Contrariamente ao postulado na inicial, o que se verificou foi a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.*

*8. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.*

*9. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL.*

*Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem,*

*serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.*

*10. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.*

*11. Precedentes. (Grifou-se.)*

101. E ainda:

*PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO D.E.Publicado em 16/05/2016 APELAÇÃO CÍVEL Nº 0001368-09.2010.4.03.6100/SP --2010.61.00.001368-2/SP*

*EMENTA MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DUPLA TRIBUTAÇÃO E EVASÃO. PRL 60. LEGALIDADE. INOVAÇÃO TRAZIDA PELA IN Nº 243/2002 QUANTO A PESSOA INTERPOSTA NÃO SE COADUNA COM OS DITAMES DA LEI Nº 9.430/1996. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA RESERVA LEGAL FORMAL. RECURSO DE APELAÇÃO PROVIDO EM PARTE.*

*(...)*

*4. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL passou, na vigência da Lei nº 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1). A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações internacionais assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei nº 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF nº 32/2001.*

*(...)*

*ACÓRDÃO Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, recurso de apelação provido em parte, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.*

*São Paulo, 05 de maio de 2016.*

*ANTONIO CEDENHO Desembargador Federal*

102. E Acórdão nº 1402.002.122:

*Dos acordos internacionais para evitar a bitributação*

*A recorrente suscita a nulidade do lançamento pelo fato de não restar comprovada pela fiscalização que as transações se deram fora dos parâmetros do princípio do arm's length, nos termos preconizados pelos acordos internacionais firmados com os países dos quais a recorrente importou insumos.*

*Ocorre que os acordos então vigentes não definiram, nem limitaram, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas possibilitaram a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, os Acordos não prevêm a utilização de métodos de preço de transferência.*

*No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas.*

*Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com os suscitados acordos internacionais. Nesse sentido a Solução de Consulta COSIT nº 6, de 23/11/2001, cuja ementa reproduz-se abaixo:*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

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

### 3.2 PRODUTO HUMULIN: PRL 60% X PRL 20%

103. Especificamente, em relação aos produtos Humulin solução HI020002MES, Humulin injeção HI0710009MES e Humulog injeção VL7510V01EN, diz que importou os princípios ativos e tais produtos não são "aplicados à produção", mas revendidos, aplicando-se aos mesmos o PRL20, o que não foi aceito pelo autuante, que recalculou pelo PRL60, entendendo que houve agregação de valor, por ter sido acrescentados o rótulo e a marca da

empresa. Argumenta que esses produtos já são importados em frascos de vidro prontos para serem comercializados, sendo simplesmente rotulados e embalados no Brasil, não se caracterizando produção; cita autores e Conselho de Contribuintes.

104. Termo de Verificação e Constatação Fiscal:

*No tocante ao método PRL utilizado pela empresa para alguns insumos, há que se fazer a seguinte consideração: verificou-se que foi utilizada a margem de 20% indevidamente, para alguns casos em que deveria ter sido aplicada a margem de 60%, como é o caso do item "HI0710001MES" (HUMULIN 70/30 INJ 100U). Segundo verificação junto à empresa, este item entrou na fabricação do produto ""HI0710001BL" (tabela "Insumo Produto Anual" - fl. 445), produto este que seria igual ao insumo "HI0710001MES", tendo sido acrescentados somente o rótulo e a marca da empresa.*

105. Cabe dar razão ao Acórdão DRJ/SP1, que se transcreve:

*Os insumos HI020001MES, HI0710001MES e VL7510V01EN não foram vendidos diretamente, mas integraram outros produtos finais - HI0210001BL, HI0710001BL e VL7510001BL, respectivamente conforme se observa da planilha de cálculo dos preços-parâmetro (fls. 501, frente e verso, e 504), na qual constam os percentuais de participação do custo dos insumos nos respectivos produtos (sempre inferiores a 100%), indicando ter havido agregação de valor. A tabela a seguir sintetiza essa informação:*

Insumo	Produto	% participação
HI020001 MES	HI0210001BL	0,7647948691
HI0710001MES	HI0710001BL	0,5721877424
VL7510V01EN	VL7510001BL	0,3838853622

*Não se trata de simples revenda, tendo havido agregação de valor, de modo que não pode ser utilizado o método PRL20 (conforme § 9º do artigo 12 IN SRF n.º 243/2002), sendo, no entanto, possível a utilização do método PRL60 pela fiscalização (conforme § único do artigo 40 da IN SRF n.º 243/2002). As citadas normas dispõem que:*

(...)

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

(...)

*Destaque-se que a legislação não discrimina a agregação de valor grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.*

106. Cite-se jurisprudência do CARF

*Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR  
RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE*

*Data da Sessão 03/07/2017*

*Nº Acórdão: 9101-002.952*

*PROCESSO DE EMBALAGEM. AGREGAÇÃO DE VALOR. BEM APLICADO À PRODUÇÃO. Não comporta relativização a agregação de valor de bem importado para fins de subsunção à hipótese prevista para adoção do método PRL-60 na apuração de preços de transferência. Demonstrado nos autos de maneira incontroversa que o insumo importado passou por processo de embalagem para ser colocado à disposição do consumidor final, incontestável a agregação de valor do produto.*

107. Conclui-se que improcede a argumentação, aplicando-se o PRL 60%.

3.3 INSUMO IMPORTADO QA188G01KBL

108. Aponta ainda a possibilidade, e afirma que, na verdade é obrigação legal, a adoção de mais de um preço-parâmetro para o mesmo produto, no caso do produto QA188G01KBL (TILOSINA GRANULADA), e pelas razões anteriormente expostas, não pode prevalecer o ajuste quanto a este produto

109. Termo de Verificação e Constatação Fiscal:

*Ademais, das memórias de cálculo (fls. 49, 278 e 337), verificamos que a empresa calculou cinco preços parâmetros distintos para o insumo "QA188G01KBL" (TILOSINA GRANULADA). Segundo esclarecimentos da Eli Lilly, foram calculados cinco preços parâmetros, um para cada produto fabricado, procedendo à verificação da necessidade de ajustes comparando o preço praticado com cada um dos preços parâmetros, o que está em desacordo com a legislação brasileira de preços de transferência, que não admite que um insumo ou matéria-prima tenha mais de um preço parâmetro.*

*(...)*

*Verificou-se que, no AC 2006, a matéria-prima importada "QA188G01KBL" (TILOSINA GRANULADA) foi utilizada na fabricação de mais de um produto de venda: págs.844/845*

*Nesse caso, a matéria-prima de código "QA188G01KBL" foi utilizada em 8 produtos. Desta forma, foram calculados 8 preços parâmetros, um para cada produto.*

*Como a legislação brasileira de preços de transferência não admite que um insumo ou matéria-prima tenha mais de um preço parâmetro, a solução encontrada pela fiscalização foi fazer a média aritmética ponderada para chegar num preço parâmetro*

*único (R\$ 19.4821/un), para comparação com o preço praticado na importação.*

110. Cabe citar a conclusão do Acórdão DRJ/SP1:

*Em que pese a contribuinte apresentar em sua impugnação um item acerca "DA POSSIBILIDADE (NA VERDADE OBRIGAÇÃO LEGAL) DE ADOÇÃO DE MAIS DE UM PREÇO-PARÂMETRO PARA O MESMO PRODUTO", conclui que "a metodologia utilizada pela fiscalização na prática conduz ao mesmo resultado da metodologia adotada pela impugnante, justamente porque foi corretamente considerada a média ponderada em função das vendas" (grifei).*

*Dessa forma, há que se entender inexistir contestação da impugnante quanto à metodologia adotada pela fiscalização com relação ao insumo QAI88G01KBL (TILOSINA GRANULADA), no tocante à apuração da média ponderada para se chegar a um preço-parâmetro único.*

111. De fato, a impugnante, pág. 929, conclui este tópico da impugnação com a conclusão:

*Em realidade, a diferença de ajuste encontrada pela fiscalização decorreu exclusivamente da apuração do PRL60 pela metodologia ilegal da Instrução Normativa nº 243/2002, bem como pela aplicação equivocada do PRL60 para produtos para os quais a Impugnante corretamente aplicou o PRL20, como acima demonstrado.*

112. Correta a apuração do preço parâmetro do insumo, mediante média aritmética ponderada dos vários valores calculados, para diferentes produtos em que foi aplicado.

#### 3.4 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

113. 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.

114. 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.*

115. 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.*

*Tipo do Recurso: Recurso nº Especial do Contribuinte*

*Data da Sessão: 03/04/2018*

*Acórdão nº: 9101003.510*

*Voto vencedor:*

*Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada*

*Com a devida vênia ao voto do Relator, entendo por negar provimento ao recurso especial do contribuinte, tendo sido acompanhada pela maioria deste Colegiado.*

*Ressalvo que em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdãos 9101003.053 e 9101003.216, dentre outros).*

*Ocorre que, diante de reiterados julgamentos em que restei vencida, curvo-me ao entendimento predominante do Colegiado, ponderando que a matéria é unicamente de direito e há orientação prevalecte na jurisprudência do CARF pela manutenção da cobrança de juros sobre a multa.*

*A esse respeito, destaco voto elaborado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Presidente desta Turma e do CARF (acórdão 9101003.376): (...)*

116. 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.*

117. 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.

118. 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.*

119. 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.*

120. 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.

### 3.5 JUROS DE MORA. SELIC.

121. 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 Conclusão.**

**Voto** por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los

**Voto Vencedor**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado.

Em que pesem os argumentos expendidos pela Ilustre Relatora, peço vênia para, respeitosamente, divergir de seu voto no que diz respeito à metodologia de cálculo adotada pela fiscalização, a qual considero eivada de vício material que acarreta a nulidade do lançamento.

Senão, vejamos.

Dispõe o artigo 18, §7º da Lei n. 9.430/96 que:

*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: (...)*

*[...]*

*§ 7º - A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real."*

Da análise desses dispositivos, verifica-se que a lei estabeleceu limites máximos para dedução fiscal do custo relativo à importação de bens de empresas vinculadas, bem como que os valores constantes dos documentos de aquisição devem ser comparados com o preço determinado por um dos referidos métodos, restando a dedutibilidade limitada ao preço parâmetro.

Nessa conformidade, o valor da importação que ultrapassar o referido valor de limite deve ser adicionado na base de cálculo.

O controle das regras de preços de transferência na importação, contudo, demanda duas operações:

(i) em primeiro lugar, a comparação do preço pago na importação ("A") com o preço parâmetro ("B").

(ii) em seguida, e na hipótese do preço pago ("A") superar o preço parâmetro ("B") em mais de 5% (*margem de divergência*), a parcela dos custos correspondentes ("C") que exceder o limite máximo de dedução ("B") deve ser adicionada para determinação do Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

O fisco, nessa situação particular, simplesmente ignorou o dado "C", empregando critério jurídico de definição do ajuste que afronta não só a lei, mas também as próprias normas regulamentares.

De fato, o artigo 6º da Instrução Normativas 32/2001 (mantido pelo artigo 6º da IN 243/2002) deixa claro que o que adiciona-se, a partir da aplicação do *transfer pricing*, é o excesso de custo levado a conta de resultado. Veja:

*Art. 6º - Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados em conformidade com esta Subseção, serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa.*

Nota, a toda evidência, que, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, a decisão de piso e o voto ora vencido, não é com base no custo de aquisição de cada item importado que o ajuste deve ser aferido, mas sim com base no quanto de custo (estoque) que foi transportado para a apuração do Lucro Real, como mandou o Legislador.

Ora, é natural e lógico que a adição às bases tributáveis só pode se dar em relação ao montante efetivamente deduzido ("C") e desde que exceda o preço parâmetro, sob pena de tributar uma realidade econômica fora da realidade e distorcida da lei.

A presente exigência, portanto, ao deixar de se atentar ao custo deduzido nas operações de importação (representado pelo custo médio de avaliação de estoques ajustado pelo estoque inicial) - critério legal, tomou por base da metodologia do cálculo outra grandeza (preços de aquisição e parâmetro multiplicados pela quantidade de estoque baixada) - critério equivocado.

Vale dizer, a fiscalização parte de um critério jurídico diferente daquele previsto na lei de regência, razão pela qual o lançamento não tem como se sustentar em razão de vício insanável.

Nesse sentido, reconhecendo a nulidade de autuação lavrada com base nesse equivocado critério, cito as seguintes passagens do voto proferido no Acórdão 1302-001.110 (Sessão de 12/06/2013):

*Ora, o excesso de custo computado em resultado, quando aplicado o critério do custo médio para avaliação de estoque e existente estoques iniciais, não será igual a diferença entre os preços praticado e parâmetro multiplicado pela baixas do estoque no período, como sustentou o autuante, se não vejamos o seguinte excerto do TVF (doc. a fls. 735), in verbis:*

*“C apuração da base de cálculo do imposto:*

*a. verificou-se o percentual da **diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro**, de acordo com a fórmula  $\% = ( (\text{preço praticado} - \text{preço parâmetro}) / \text{preço parâmetro} ) \times 100$ ;*

*b. para os produtos com percentual positivo superior a 5 **apurou-se a diferença absoluta entre os mesmos, que se constitui no valor unitário do ajuste a ser efetuado;***

*c. para os produtos sujeitos ao método do PIC, os cálculos para conversão do ajuste de US\$ para R\$ estão demonstrados nas próprias planilhas de importação, consistindo no produto do ajuste unitário em US\$ pela taxa de câmbio na data da importação e da quantidade importada. Os totais assim obtidos, para cada uma das importações efetuadas durante o ano, foram somados e divididos pela quantidade total importada, obtendo-se, destarte, o valor do ajuste unitário em R\$;*

*d. para a obtenção da base de cálculo do imposto, **multiplicou-se o valor do ajuste unitário pelo total das vendas e outras movimentações, a qualquer título, informadas pelo contribuinte, menos o estoque inicial.** As vendas e outras movimentações de estoque consideradas foram as informadas pelo contribuinte, tendo sido consideradas por esta fiscalização como fidedignas, e são as constantes das planilhas de movimentação de estoque, em anexo;”*

*Assim, entendo que o critério adotado pelo autuante está em desalinho com o figurino legal, pois deveria ter recalculado o custo médio para cada saída no período de apuração, a partir do lançamento do preço parâmetro (em substituição ao preço de aquisição) nas entradas durante o período de apuração, para, então, poder calcular o excesso de custo lançado em resultado (decorrentes das diferenças entre o custos médios contabilizado e recalculado). Decerto que a IN 38/97 não é um primor de norma jurídica, mas a clareza do disposto no I do art. 5º deixa claro que a adição às bases tributáveis deve ser do excesso de custo lançado em resultado, valor diferente daquele apurado no auto de infração.*

*Diante de tal constatação, concluo que o lançamento deva ser cancelado, pois não cabe a esta instância julgadora determinar às autoridades lançadoras o critério jurídico que devam adotar no lançamento. Já que o TVF é parte integrante do lançamento tributário fica claro que foi adotado um critério jurídico, o qual, se alterado para atender às conclusões deste julgado, significaria um possível novo lançamento e não apenas uma correção de base de cálculo. A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível*

*ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estaríamos determinando um novo lançamento. Por essas razões, entendo que não é o caso de se baixar o processo em diligência, mas de cancelamento do lançamento tributário.*

*Por último, ressalto que as conclusões acima levam também ao cancelamento do lançamento referente às bases decorrente da aplicação do ajuste (apurado no lançamento do ano de 1998, objeto do PAF 16327.003187/200310) sobre os estoques iniciais em 1999 (item C, subitem g, do TVF a fls. 735/736), pois, conforme o relatório do Acórdão DRJ/SPO1 7.876/05 (doc. a fls. 2.032 destes autos) foi utilizado o mesmo critério jurídico para cálculo do ajuste naquele ano.*

Esse entendimento, cumpre destacar, foi adotado como razões de decidir em julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgado de 17/01/2008 (Acórdão 9101-003.309), que também considerou nula a autuação fiscal em face da desconsideração do montante do custo deduzido. Cito a ementa:

*EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.*

*Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.*

Nessa linha de raciocínio, e considerando que os ajustes levados a cabo pela fiscalização não observaram os montantes de fato deduzidos das bases tributáveis da Recorrente, a decisão de piso deve ser reformada para fins de cancelar o lançamento.

Dessa forma, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli