



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

Processo n° 16643.000338/2010-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.236 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2017
Matéria IRPJ: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente NOVARTIS BIOCIEÊNCIAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N° 243/02. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 97, INCISO II, DO CTN.

A Instrução Normativa SRF n° 243/02, ao interpretar o comando legal do art. 18 da Lei n° 9.430/96, traduziu com precisão e sem extrapolar os limites legais a expressão matemática que alcança os objetivos da legislação de preços de transferência. A alegação de ofensa ao art. 97, II, do CTN decorre de interpretação equivocada do art. 18 da Lei n 9.430/96 que, em busca de redução no valor dos ajustes, afasta a aplicação da Instrução Normativa SRF n° 243/02.

MÉTODO PRL 60. PROCEDÊNCIA DA INCLUSÃO DOS FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO. LEGALIDADE DO § 4º DO ART. 4º DA IN SRF N° 243/02.

Os valores de fretes, seguros e tributos devem ser incluídos na apuração do preço praticado nas importações realizadas, em virtude do disposto no § 6º, do art. art. 18 da Lei n° 9.430/96.

O § 4º do art. 4º da IN SRF n° 243/02 limitou-se a interpretar o § 6º do art. 18 da Lei n° 9.430/96 de forma a permitir a comparação entre grandezas equivalentes, garantindo, assim, a neutralidade das despesas com fretes, seguros e tributos devidos nas importações.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

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

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por DAR provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo. Declarou-se impedido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)
Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

(assinado digitalmente)
Milene de Araújo Macedo - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

NOVARTIS BIOCÍÊNCIAS S.A., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) - DRJ/SP1 (fls. 49/69, vol.9), que, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação, mantendo-se a exigibilidade, para: no IRPJ, o valor original no montante de R\$29.409.118,33; e na CSLL, o valor original no montante de R\$ 10.587.282,60, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, totalizando o valor de R\$85.964.264,50.

Passo ao relato da decisão recorrida:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 1220/1227, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, acerca da apuração dos preços de transferência nas importações, relativos ao ano-calendário de 2006, constatou-se o seguinte:

DOS FATOS E DAS VERIFICAÇÕES FISCAIS

No ano-calendário sob exame, a contribuinte realizou operações de importação com pessoas vinculadas no exterior, estando sujeita ao controle fiscal dos preços de transferência.

A fiscalização constatou, analisando as informações e os elementos apresentados pela contribuinte, que ela calculou um ajuste de R\$ 269.852,59, usando o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) com margem de lucro de 60% (PRL60).

Destaca a fiscalização que a contribuinte não lhe forneceu os papéis de trabalho e memórias de cálculo para comprovação dos preços de transferência conforme determina os incisos I e II do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002.

DO CALCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PELA FISCALIZAÇÃO

A fiscalização relaciona, às fls. 1220verso e 1221, os dados e informações fornecidos pela contribuinte no decorrer do procedimento fiscal, e apresenta, à fl. 1221verso, um fluxograma que demonstra o caminho percorrido pelo insumo, desde a importação até sua efetiva saída (revenda ou consumo interno na produção de produto intermediário ou acabado destinado à venda posterior).

De posse dos dados fornecidos pela contribuinte, a fiscalização iniciou o trabalho de análise dos elementos apresentados. Diante do grande volume de dados relativos à importação, a fiscalização selecionou para análise, por amostragem, 80% dos itens importados de pessoas vinculadas.

Da análise dos dados selecionados, a fiscalização constatou a ocorrência de importação de medicamento semi-elaborado na forma de comprimidos a granel, faltando a conclusão do processo de embalagem primária e secundária.

Embalagem é o conjunto de operações, processos, materiais, equipamentos e mão-de-obra, utilizado com a finalidade de acondicionar, proteger, informar, facilitar o uso, agregar valores, vender e transportar o produto acabado até os pontos de venda e utilização, atendendo às necessidades da população, proporcionando segurança à mesma.

Embalagem primária: deve conter o medicamento, proteger o produto e fornecer inviolabilidade, informar e identificar o produto, o lote, a data de fabricação e validade, facilitar o uso com indicações para abertura. Um tipo de embalagem primária é o blist moldada com cavidades dentro das quais as formas farmacêuticas são armazenadas D-ISPI

Embalagem secundária: deve conter a embalagem primária. Trata-se de uma caixa de apresentação do produto, com a aposição da marca, nome comercial do medicamento, instruções, bula.

Embalagem terciária (embarque): é a embalagem que facilita o transporte e tem Por característica a integridade física da embalagem secundária. Destaque-se que cada modelo de embalagem de apresentação recebe um código específico de identificação.

Os produtos importados pela contribuinte passam por etapas de produção no Brasil, havendo agregação de valor (embalagem primária e secundária). Por conseguinte, somente podem ser adotados os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), CPL (Custo de Produção mais Lucro) e PRL60.

DA INFRAÇÃO APURADA

Para o cálculo dos preços de transferência relativos aos produtos supracitados, a fiscalização adotou o método PRL60.

Os preços praticados foram calculados com os valores constantes dos documentos de importação (Declaração de Importação — DI), por código de produto. Os valores dos produtos importados de pessoa vinculada foram ponderados com os valores dos estoques iniciais registrados no Livro Registro de Inventário Modelo 7. Os cálculos foram realizados segundo os artigos 3º e 4º, § 40, da IN SRF no 243/2002.

A fiscalização procedeu ao cálculo dos preços-parâmetro usando o método PRL60, previsto na alínea "b" do inciso IV do artigo 12 da IN SRF no 243/2002, pois trata-se de bens importados aplicados à produção. A metodologia utilizada foi a prevista no § 11 do artigo 12 da IN SRF n° 243/2002.

A contribuinte importou comprimidos a granel, que, pela peculiaridade do negócio farmacêutico, são consumidos na produção de um ou mais medicamentos com embalagem de apresentação. É normal a existência de embalagem de apresentação acondicionando 28 cápsulas (na forma de 4 blisteres x 7 cps) ou embalagem com 30 cápsulas (na forma de 3 blisteres x 10 cps).

Para cada embalagem de apresentação, a contribuinte adotou uma codificação distinta, pois para cada embalagem temos um produto acabado diferente.

É bastante comum na indústria farmacêutica a importação de produtos (princípio ativo e semi-acabado) de vinculada e sua aplicação na produção de produtos com

diversas embalagens de apresentação. Desse modo, para um mesmo item importado, deve-se preço-parâmetro final determinado pela média ponderada em função das quantidades consumidas e vendidas para pessoas não-vinculadas, pois não se admite que um insumo importado tenha mais de um preço-parâmetro.

Assim procedendo, a fiscalização apurou, utilizando o método PRL60, ajuste adicional no montante de R\$ 117.636.473,39, já considerando os ajustes constantes da Processo 16643.000338/2010-16 DR /SPI Acórdão n.º 16-30.604 DIPJ/2007 relativos aos produtos objeto de autuação (produto Starlix FCT 1 141.656,32, fl. 106), conforme demonstrativo de fl. 1226verso.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 07/12/2010 (fls. 1207 e 1212), a contribuinte, por meio de sua advogada, regularmente constituída (fl. 1390), apresentou, em 05/01/2011, a impugnação de fls. 1315/1359, alegando, em síntese, o seguinte:

DESCABIMENTO DA DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO PRL20 NOS CASOS DE SIMPLES ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM, BULA E LACRE DE SEGURANÇA)

Registre-se, de início, que a adoção de procedimentos de acondicionamento somente é adotada pela contribuinte em razão de exigências da legislação brasileira, já que em outros países é permitida a venda de produto a granel para as farmácias, que efetuam as vendas exatamente nas quantidades indicadas para cada paciente.

A impugnante entende que o procedimento de embalagem do produto no Brasil, sem qualquer processo de transformação ou alteração em suas características, permite a aplicação do método PRL20, pois não há, propriamente, a "produção" a que alude o artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1, da Lei nº9.430/96.

Os dispositivos que tratam do método PRL não se referem à "industrialização" conceito estabelecido pelo artigo 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), e ao termo "produção", sem defini-lo.

De qualquer forma, não há razão para se imaginar o conceito de "produção" tão amplo quanto o de "industrialização".

É de se imaginar que a expressão "produção", mencionada pela lei, deva ser entendida como a etapa após a qual o produto importado sofra tamanha mudança, que já não mais é possível dizer que se trata daquele mesmo produto.

Nesse sentido, não pode ser considerado "produção" o mero processo de acondicionamento, conquanto este seja um processo industrial.

No caso vertente, é evidente a inexistência da alteração dos bens importados pela contribuinte, os quais, após serem alocados em blisteres e em caixa de papelão (no caso de comprimidos a granel), continuam sendo os mesmos.

As embalagens em que a contribuinte alocou os produtos importados – em substituição às embalagens originais, utilizadas pelo exportador — não se destinam a complementar o produto, senão viabilizar a sua comercialização.

Com relação ao critério de agregação de valor, todavia, deve-se tê-lo por estranho à caracterização da "produção". É que toda atividade desempenhada pela empresa, ainda que exclusivamente revendedora, implica agregação de valor. O trabalho, qualquer que seja, agrega valor ao bem, mesmo quando destinado à revenda.

Descabe também a eventual argüição com base na diferença entre os "part number" relativos aos produtos importados antes e depois do acondicionamento. Se a contribuinte escolhe, em busca de melhor organização, classificar sob códigos diferentes os produtos acondicionados na embalagem original e aqueles acondicionados na nova embalagem, disso não decorre qualquer transformação no produto, que justifique a identificação de processo de produção.

Cumprido, ainda, observar a Solução de Consulta Cosit nº 22/2008 (ementa às fls. 1326/1327), na qual o próprio Fisco asseverou que o acondicionamento não transforma o bem, não lhe agrega valor e, portanto, permitiria a aplicação do método PRL20.

Essa conclusão poderia ser questionada, na linha da solução de consulta supracitada, se houvesse a oposição de marca, esta sim capaz de agregar valor a um produto.

Mas, agregação de valor é irrelevante para a caracterização da produção. Ainda que houvesse a oposição de marca, com aumento do valor do bem, a produção não restaria caracterizada, ante a inexistência de transformação do produto.

Mas, mesmo se assim não fosse, o acondicionamento realizado pela impugnante não envolve a oposição de marca.

Por fim, cumpre observar que o entendimento da contribuinte no sentido de que não há, no acondicionamento, qualquer alteração do produto, mas apenas na forma de sua apresentação ao consumidor, inexistindo agregação de valor — é confirmado pela doutrina (fl. 1329) e pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes (ementa às fls. 1329/1330).

ILEGALIDADE DA SISTEMÁTICA DE APLICAÇÃO DO MÉTODO 60 PREVISTA NA IN SRF Nº 243/2002

A autoridade fiscal ignorou as memórias de cálculo apresentadas pela impugnante referentes à aplicação do método PRL60, elaborando um novo cálculo, de acordo com a metodologia prevista na IN SRF no 243/2002. O mesmo procedimento foi adotado quando da desconsideração, para alguns produtos, do PRL20 (item anterior).

Ocorre que os ajustes com base na sistemática trazida pela IN SRF nº 243/2002 devem ser cancelados de plano, tendo em vista que tal sistemática constitui uma inovação ilegal em relação ao texto da Lei nº 9.430/96.

As diferenças entre as sistemáticas da Lei nº 9.430/96 e da IN SRF nº 243/2002 acabam por gerar resultados distintos para o mesmo cálculo de preço de

transferência segundo o método PRL60. Como resultado, despesas que são dedutíveis segundo uma sistemática passam a ser indedutíveis segundo a outra.

Diante dessa divergência de sistemáticas, é incontestável a prevalência da sistemática estabelecida pelo texto legal (Lei nº 9.430/96), em razão do princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária.

A MP nº 478/2009, que não foi convertida em lei, tentou incluir, no corpo da Lei nº 9.430/96, a sistemática de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002.

Para a impugnante é claro que o intuito do legislador, ao editar a referida MP, foi o de criar uma disciplina jurídica nova, cuja vigência abrangeria apenas os fatos posteriores a sua entrada em vigor (ou, melhor dizendo, fatos ocorridos a partir do ano seguinte conversão da MP nº 478/2009 em lei, em atenção ao disposto no artigo 62, §2º da CF/88).

Essa também é a conclusão a que se chega a partir da leitura da Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, que indica a necessidade de "instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa".

Com isso, fica evidente que a sistemática de cálculo do método PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002 somente poderia prevalecer se a MP nº 478/2009 tivesse sido aprovada pelo Congresso Nacional e, ainda assim, para fatos ocorridos após a sua edição.

A ilegalidade da referida sistemática já foi, inclusive, reconhecida pelo Poder Judiciário. Ao julgar a apelação cível nº 003404852.2007.4.03.6100/ SP, o TRF da 3ª Região afastou a aplicação da IN SRF nº 243/2002 para o método PRL60 (fls. 1338/1339).

SUBSIDIARIAMENTE: FRETE, SEGURO E IMPOSTOS

Na remota hipótese de não se concluir pela ilegalidade da sistemática de cálculo do PRL60 prevista na IN SRF no 243/2002, ao menos os ajustes perpetrados no Auto de Infração deverão ser reduzidos, a fim de que se considere, no preço praticado nas importações da impugnante, o preço FOB, ou seja, sem a inclusão dos custos relativos a tributos, frete e seguro, pois esses custos não estão sujeitos aos limites de dedutibilidade impostos pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

A interpretação lógica do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 conduz à convicção de que a expressão "para efeito de dedutibilidade" indica, na verdade, uma confirmação da regra do caput, no seguinte sentido: já que os valores de frete, seguro e tributos sobre importações não estão sujeitos aos limites do caput, eles deverão integrar o custo, de apuração do lucro real.

Há que se destacar, ainda, a ilegalidade da IN SRF no 243/2002, ao determinar a inclusão do custo CIF no preço praticado (artigo 4º, § 4º). No referido artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002 omitiu-se a expressão "para efeito de dedutibilidade", constante do § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, e, ainda, trocou-se a expressão "custo" (conceito contábil) por "preço praticado" (conceito de transação controlada pelos preços de transferência).

Dessa forma, deve ser reconhecida, desde logo, a impossibilidade de se justificar a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos no preço praticado, para fins de apuração do método PRL, com base na IN SRF nº 243/2002.

Por fim, cumpre definir qual mecanismo deve ser adotado para que a neutralidade dos valores de frete, seguro e tributos seja alcançada.

No caso do acórdão nº 10809763 (fls. 1340/1341), a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes optou por adicionar os referidos valores ao preço-parâmetro.

A elucidação matemática do que determinou o referido acórdão está a seguir demonstrada:

$$\begin{aligned} \text{Preço praticado} &= C + \text{CIF} \\ \text{Preço-parâmetro} &= 0,8\% [(C + x\% \cdot C) + \text{CIFrep}] \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Preço praticado} &= \text{Preço-parâmetro} \\ C + \text{CIF} &= 0,8\% [(C + x\% \cdot C) + \text{CIFrep}] \end{aligned}$$

Onde:

- C = custo do produto importado
- CIF = frete, seguro e impostos sobre a importação incorridos na importação
- CIFrep = frete, seguro e impostos sobre a importação repassados no preço de revenda
- $x\% \cdot C$ = margem de lucro efetivamente praticada, sobre o custo do produto importado

Com a adição do custo de frete, seguro e impostos sobre a importação incorridos na importação ao preço-parâmetro, assegurou-se a neutralidade, a seguir demonstrada:

$$C + \text{CIF} = 0,8\% [(C + x\% \cdot C) + \text{CIFrep}] + \text{CIF}$$

Veja-se que os custos CIF incorridos na importação foram anulados pela adição determinada pelo julgador. E mais, o julgador pouco se importou com o CIFrep, pois ele naturalmente faz parte do preço de revenda.

Ainda, considerando-se que o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 não distingue qualquer método (aplica-se igualmente a todos), somente seria possível concluir pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos no preço praticado se essa mostrasse sustentável para os 3 métodos (PIG, CPL e PRL).

Mas a inclusão do custo CIF no preço praticado no caso do método CPL geraria situações absurdas, conforme demonstrado As fls. 1355/1356. Nesse caso, a equivalência das grandezas comparadas jamais seria atingida.

Não bastasse isso, a inclusão de frete, seguro e tributos sobre as importações, até mesmo a importação a preço zero teria ajuste, conforme a seguir exemplificado:

Preço importação	0	Preço de revenda	25
Frete	6	(-) 20% lucro	5
Seguro	6	= Preço-parâmetro	20
Tributos	10		
= Preço praticado	22	Ajuste	2

Por todo o exposto, conclui-se que devem ser excluídos os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela autoridade fiscal para a aplicação do PRL60.

Como consequência, a base de cálculo do Auto de Infração deverá ser reduzida, considerando o preço-parâmetro FOB.

CONCLUSÕES E PEDIDO

A impugnante apresenta suas conclusões 5 fl. 1358, e requer, por todo o exposto, que o Auto de Infração seja cancelado.

Requer, ainda, que as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo, sejam encaminhadas aos seus procuradores, bem como enviadas cópias à impugnante, protestando, ainda, por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos.

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo, onde reforçou os argumentos já apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

Importante ressaltar aqui, que o recurso voluntário já foi objeto de Acórdão, de número 1301-000.995 desta 3ª Câmara, em sessão de 7 de agosto de 2012 (fls. 2026/2038), cuja decisão do Colegiado foi no sentido de dar provimento ao recurso voluntário por unanimidade.

Passo a colacionar a ementa produzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

I- Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de “blisterização” não se caracteriza como específico processo de “produção” a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea d, item 2 da Lei 9.430/96.

2- *Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção.*

Deste Acórdão, recorreu a Fazenda Nacional, em sede de Recurso Especial, fls. 2076/2108, que foi admitido, já que apresentou como acórdão paradigma o de número 1302-00.915, proferido em 10/04/2012, pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Suscitou, em suma, a Fazenda Nacional a divergência da interpretação da legislação tributária em razão do acórdão recorrido entender ser aplicável o método PRL-20 para o ajuste de preços de transferência no caso de acondicionamento e embalagem de produtos adquiridos a granel. Já o acórdão colacionado como paradigma trazer o entendimento de que em casos tais, ocorre efetivamente uma industrialização sobre o produto, e nesse caso, o método PRL-60 deve ser aplicado para a determinação do ajuste.

Os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acordaram, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, pelo voto de qualidade, foi dado provimento ao Recurso, com a determinação do retorno dos autos à Câmara *a quo* para análise das demais questões não apreciadas pelo acórdão recorrido (fls. 2155/2168).

Segue abaixo a ementa produzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO. O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento do método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Dessa forma, retornam os autos à esta Câmara para o fim de exclusivo de se manifestar a respeito dos seguintes itens do Recurso Voluntário que deixaram de serem analisadas em razão do cancelamento do lançamento:

1 - legalidade e aplicabilidade ao presente caso da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60;

Processo nº 16643.000338/2010-16
Acórdão n.º **1301-002.236**

S1-C3T1
Fl. 2.354

2 - inclusão ou não dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação no valor efetivamente pago pela mercadoria importada para efeito de determinar o custo da operação controlada (ou o “preço praticado”); e

3 - aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Por sorteio, recebi estes autos em 26/01/2017.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

Trata-se o presente caso, de retorno dos autos à esta Câmara para se analisar três aspectos que não foram analisados quando do julgamento do Recurso Voluntário por restarem prejudicados.

Nos termos do Acórdão de Recurso Especial, restou reconhecido correto o método utilizado pela Fiscalização do PRL-60 e dessa forma houve a necessidade desta Câmara se pronunciar acerca da:

1) legalidade e aplicabilidade ao presente caso da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60;

Alega a recorrente que procedeu nos cálculos dos preços de transferência, aplicando o método do PRL-60, nos termos da IN 243, porém o mesmo foi ignorado pela Fiscalização.

De acordo com seu entendimento, tais cálculos, realizados com base na IN 243/02, não merecem permanecer, uma vez que se traduzem em inovação ilegal em relação ao determinado pelo texto da Lei 9.430/96.

O método PRL-60 foi introduzido no ordenamento jurídico pela Lei 9.959/00, que alterou o art. 18 da Lei 9.430/96 e regulamentado, de início, pelas INs SRF 113/2000 e 32/2001.

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

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

Em novembro de 2002, a IN 32 foi revogada pela dita IN 243, trazendo em seu bojo o art. 12, inciso IV, item b:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total,

apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

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

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

Dessa forma, na metodologia proposta pela IN, o percentual da margem de lucro de 60% na composição do preço parâmetro será aplicado sobre montante inferior, se comparado ao montante calculado conforme os ditames da Lei 9.430/96. Trouxe a recorrente a seguinte figura:

Parcelas	Texto Legal (Lei 9.430/96)		Valores (R\$)
Preço médio de venda	Média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos	a	138
Descontos, impostos e comissões/corretagens	a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas;	b	(18)
Valor agregado no país		c	(35)
Margem de 60%	d) da margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;	d (60% de (a- b-c)	(51)
Preço de transferência limite	li — Método do Preço de Revenda menos Lucro — PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (...) d) da margem de lucro de sessenta por cento (...)	e a-b-d	69
Preço-Praticado			60
Ajuste			0

Parcelas	Texto IN nº 243 (art. 12)		Valores (R\$)
Preço médio de venda	Média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos	a	138
Descontos, impostos e comissões/corretagens	a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas;	b	(18)
Custo do bem importado		c	60
Custo agregado no país		d	35
		e	
	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	(a-b) f	120
Margem de 60%	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	c/ (c/d)	63,16%
	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 sobre o preço líquido de venda	g (f x e)	75,79
	IV - 60% sobre a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido	h 60% de g	45,47
Preço de transferência limite	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	i g-h	30,32
Ajuste			29,68

Verificando-se dessa forma, discrepância nos cálculos da IN 243 e da Lei 9.430/96. Já que nesse exemplo, um ajuste de 29,68 seria necessário. O que demonstra, que a IN trouxe um cálculo mais gravoso e extrapolando os conceitos trazidos pela norma legal.

A Fazenda Nacional, em sede de Contrarrazões de Recurso Voluntário pugnou pela Legalidade do PRL60 conforme a IN 243/2002, alegando, em síntese, que a metodologia de cálculo da IN 243 simplesmente regulamentou o disposto no art. 18, inciso II, da Lei 9.430/96, em estrita conformidade à intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados.

Continua ainda, no sentido de que a IN 243 veio a corrigir distorção implementada com a edição da IN 32/2001, não mais determinando 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.

Reconhece ainda que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL60, 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 9.430/96 é plurívoca, e dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa, de acordo com a finalidade da Lei. E que as "idas e vindas" da Receita Federal na regulamentação do método PRL60 não podem ser condenadas, e sim tratadas como a melhor aplicação da legislação, sendo que a IN 243 apenas visou preservar os contribuintes do erro cometido nas IN anteriores, ao não ter-lhe conferido efeito interpretativo e retroativo.

Dessa forma, ele pugna pela legalidade do art. 12, § 11, da IN 243/02.

A discussão em tela gira em torno dos cálculos trazidos pelas duas legislações, já que trazem diferentes cálculos matemáticos, uma em prol do Fisco e outra em prol do contribuinte.

Para decidir, sirvo-me de excertos do voto do Acórdão Vencedor 1301-001.410, em que:

De fato, adequada interpretação das disposições originariamente contidas na lei 9.430/96 levam à necessária conclusão de que a apontada margem de lucro deve incidir, apenas e tão somente, sobre o montante econômico representativo do bem importado, sendo, por isso, necessárias as deduções e exclusões apontadas.

Assim, a discussão apontada desbota, então, na construção das seguintes formulações matemáticas:

$$1) PP = PLV - 60\%(PLVVAB)$$

$$2) PP = PLV - 60\%(PLV) VAB$$

A primeira hipótese, insta destacar, é a hipótese construída pela aplicação direta das disposições contidas na Lei 9.430/96, nos termos antes previstos nas disposições da IN 32/2001, ao passo que a segunda, conforme se verifica, seria aquela construída a partir da aplicação das disposições da IN 243/2002, que, substituindo a primeira, passou, a partir de então, a pretender disciplinar a atuação dos contribuintes e dos agentes da fiscalização, inaugurando, assim, um atormentado período de debates a respeito de sua validade.

Da forma como destacado, de fato, a distinção que se faz entre as duas hipóteses apresentadas é verificada pelo fato de que enquanto na primeira a margem de lucro a ser aplicada (60%) incidiria pelo valor líquido da transação (Preço líquido de venda, menos, o valor agregado no país), na segunda, aquela margem seria aplicada sobre o total do preço líquido de venda, sendo apenas posteriormente subtraído o valor agregado no Brasil.

A discussão apontada era de tão grave relevância que, conforme antes aqui inclusive destacado, passou-se a buscar a alteração das disposições da respectiva legislação de regência, com vistas

a compatibilizar as suas disposições com aquelas constantes na referida IN 243/2002, o que, conforme se verifica, fora atualmente verificado, tendo em vista as disposições inseridas no mencionado art. 18 da Lei 9.430/96 pela MP 563/2012, agora recentemente convertida na Lei 12.715/2012.

Eis as novéis disposições da Lei 9.430/96:

"Art. 18.

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

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

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

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e

1. (revogado);

2. (revogado);

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e

III Método do Custo de Produção mais Lucro CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

§ 1o As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

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

I não vinculadas; e

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

§ 6oA 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.

.....
§ 10. Relativamente ao método previsto no inciso I do caput, as operações utilizadas para fins de cálculo devem:

I - representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e

II - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

§ 11. Na hipótese do inciso II do § 10, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

§ 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;*
- b) produtos do fumo;*
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;*
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico hospitalar;*
- e) extração de petróleo e gás natural; e*
- f) produtos derivados do petróleo;*

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

- a) produtos químicos;*
- b) vidros e de produtos do vidro;*
- c) celulose, papel e produtos de papel; e*
- d) metalurgia; e*

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores.

§ 13. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 12, deverá ser adotada para fins de cálculo do PRL a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no § 14.

§ 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes

processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações.

§ 15. No caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado.

§ 16. Na hipótese de importação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Importação PCI definido no art. 18A.

§ 17. Na hipótese do inciso I do § 10, não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período." (NR)

Ora, pela alteração legislativa apontada, verifica-se, agora sim, a consonância entre os critérios presentes na respectiva norma legal de regência e aquelas aplicadas pela Instrução Normativa apontada, o que, inegavelmente, anteriormente não se verificava.

Diante dessas considerações, adotando, no caso, o preceito hermenêutico máximo de que “a lei não possui palavras inúteis”, a inclusão atual das disposições apontadas, inexistentes à época da efetivação do lançamento aqui discutido, simplesmente confirma a previsão de que, de fato, inexistia fundamento legal para as disposições da referida IN 243/2002, estando, por isso, desde antes, fadada de ilegalidade a conduta praticada pela fiscalização na presente vertente.

*Com base nesses fundamentos entendo, neste particular, pela invalidade/ilegalidade das disposições contidas na **IN SRF 243/2002** – especificamente em relação às disposições contidas em seu art. 12, relativamente ao período anterior às alterações efetivadas pela MP 563/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), não se podendo, assim, de forma alguma, admitir como válida a sua aplicação pela fiscalização nos presentes autos, e, por conseguinte, concludo pela adequada regularidade dos procedimentos adotados pela contribuinte quando da quantificação dos valores devidos a título de **Preços de Transferência**, nos termos por ela então especificamente sustentado.*

Importante também trazer aqui, ementa da Apelação Cível n. 0028202-25.2005.4.03.6100/SP, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, datado de 01/06/2016 e publicado em 14/06/2016, em que o Desembargador Federal André Nabarrete, decide a favor da apelante, também do ramo farmacêutico, como a ora recorrente, em assunto que se trata justamente da legalidade da IN 243/02:

No caso dos autos, o objeto central da controvérsia, a Instrução Normativa nº 243, de 11/11/02, foi editada pela Secretaria da Receita Federal. Não bastasse, na inicial o impetrante pede seja "reconhecido o direito líquido e certo de não se sujeitar ao cálculo dos preços de transferência nos moldes da Instrução Normativa 243/02, o qual deverá ser apurado conforme estabelece a legislação pretérita", bem como o direito de compensar os valores indevidamente recolhidos. [...] Pretende o impetrante impedir suposta majoração do IR e da CSL por força da modificação da forma de cálculo do preço de transferência utilizado em operações com pessoas vinculadas no exterior, consoante determinação da Instrução Normativa da SRF 243/02.

Sustenta que essa regulamentação extrapolou os termos do artigo 18 da Lei nº 9430/96 e, desse modo, é ilegal.

- A IN/SRF nº 32/2001 e a IN 243/02 mantiveram em comum que o preço de transferência pelo método PRL da Lei nº 9430/96, com a redação da Lei 9.959/2000, é o resultado do preço de revenda menos descontos incondicionais, impostos, comissões e o percentual de sessenta por cento. **Porém, são completamente distintas no que se refere à forma de obtenção da margem de lucro de sessenta por cento, que a primeira simplesmente determina que incida sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado no país, ao passo que a segunda obriga a apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, para então aplicá-lo sobre o preço líquido de venda e, assim, obter a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido.** Não se cuida de um mero detalhamento ou explicitação de conceitos, como alega o fisco, **mas em clara modificação da sistemática legal e, mais grave, de modo a indevidamente majorar o tributo, em afronta aos artigos 5º, 150, inciso I, CF e 3º, 97, incisos II e III, §1º, e 114 do CTN, como bem ponderou o impetrante.**

- A edição da Lei nº 12.715, em 17 de setembro de 2012, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei 9430/96 e revogou a dada pela Lei 9.959, de 27/01/2000, expõe de modo cabal que a Instrução Normativa nº 243 havia desbordado desta última, porquanto o legislador encampou inteiramente - com praticamente texto idêntico - o que a regulamentação havia indevidamente antecipado.

- Não conhecido o agravo retido, acolhida a preliminar arguida nas contrarrazões, a fim de retificar a autoridade coatora para o Delegado da Receita Federal em Osasco, e, nos termos dos 515, § 3º, do CPC de 1973, correspondente ao artigo 1013, § 3º, inciso I, do CPC vigente, provido o apelo e concedida a ordem para que o impetrante não se sujeite à incidência da IN 243/02 e seja mantida a regulamentação da Lei nº 9430/96, com a redação da Lei 9.959/2000, por meio da IN/SRF nº 32/2001, até a edição da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. (gn)

Dessa forma, tenho que a fórmula de cálculo do PRL60 prevista na IN 243, por determinar um cálculo claramente mais gravoso ao contribuinte. Vez que, para não se subjugar a este cálculo teria ele que praticar uma margem de lucro bruto de 60% sobre o custo total do bem produzido, o que numa economia atual não seria crível nem praticável.

Ademais, por causar uma clara e evidente majoração de tributo, extrapolando os limites da Lei 9.430/96, entendo pela ilegalidade das disposições da IN 243/02, dando provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Em sendo vencido neste ponto, passo à análise do segundo aspecto pelo qual foi determinado o retorno dos autos à esta Câmara.

2) inclusão ou não dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação no valor efetivamente pago pela mercadoria importada para efeito de determinar o custo da operação controlada (ou o “preço praticado”)

A recorrente requer, subsidiariamente, caso não seja concluída pela ilegalidade da sistemática de cálculo do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/02, que seja considerado, como preço-praticado das importações o preço FOB, ou seja, sem a inclusão dos custos relativos a tributos, fretes e seguros.

Pugna a recorrente, apenas no caso de não ser acolhido a ilegalidade da IN 243, que os custos incorridos com frete, seguro e Imposto de Importação sejam neutros para efeitos de preço de transferência e, por isso, devem ser excluídos do preço parâmetro.

Trouxe aos autos o Acórdão 9101-002.420 da 1ª Turma da CSRF, em que também é parte, da sessão de 18/08/2016, dos autos do processo 16327.002092/2005-32, com decisão favorável a respeito de frete, seguros e impostos:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2000*

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. FRETE. SEGURO. TRIBUTOS.

*Nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), **quando devidos a pessoa não vinculada ao importador.** A IN SRF nº 38/1997 não alterou a regra constante da Lei nº 9.430/1996.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego (Relatora), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.” (Destques)

Nos termos do art. 18, §6º, da Lei 9.430/96, temos o seguinte:

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

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

Já a Fazenda Nacional entende que o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem integrar o custo da operação controlada (o "preço praticado"), para efeito de aferição da dedutibilidade. E nessa linha, o §6º estabelece uma exceção ao regime definido pelo caput do art. 18, incluindo na apuração da dedutibilidade valores que não decorrem de operações efetuadas com partes vinculadas, isto é, o frete e o seguro cujo ônus tenha sido da empresa brasileira, e o imposto de importação. Tratando-se de verdadeira exceção ao regime delimitado pelo caput do art. 18, no sentido de integrar ao custo da operação controlada os valores do frete, seguro e imposto de importação, ainda que decorrentes de transações com pessoas independentes.

Em suma: a interpretação do art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 defendida pela Fazenda Nacional apenas neutraliza a majoração do preço parâmetro decorrente da influência de frete, seguro e imposto de importação no preço de revenda do bem importado, no intuito de viabilizar a comparação entre grandezas equivalentes. Por consequência, não há que se cogitar

em “restrição de dedutibilidade” de despesas pagas a terceiros independentes, uma vez que tais despesas continuam sendo dedutíveis, sem qualquer prejuízo ao contribuinte.

Nesse ponto, filio-me ao voto vencedor, no sentido de que:

Note-se que a contratação de seguro e de frete entre pessoas independentes impõe a exclusão no cálculo do preço parâmetro, afinal, a manipulação de preço só poderia ocorrer entre partes relacionadas como explicitado pelo caput do artigo 18 que é sua razão de ser, incorporando o princípio arm 's lenght. No mesmo sentido, os tributos incidentes na importação, que, por óbvio, são devidos a pessoa não vinculada ao importador. Este é o sentido, seja literal, seja teleológico do § 6º do artigo 18.

Veja-se. O § 6º do artigo 18 dispõe que os valores de frete e de seguro integram o custo, desde que o ônus seja do importador - assim como prevê que os valores de tributos incidentes na importação integram o custo tout court . Integram o custo para quê? Para dedutibilidade. o §6º do artigo 18 não diz que os valores de frete e de seguro, desde que o ônus seja do importador, integram o custo para efeito do cálculo do preço parâmetro, ou para efeito de aplicação do método do inciso II do caput do artigo 18 (PRL) ou de qualquer outro método previsto nesse artigo. Realmente, não haveria sentido em se reduzir "margem de lucro" calculada sobre os valores de frete e de seguro, cujo ônus tenha sido do importador, nem sobre tributos incidentes na importação. Eis, portanto, o sentido literal como o finalístico do § 6º do artigo 18. Tais valores integram o custo para efeito de dedutibilidade.

Ademais, sustenta a Recorrente que a Instrução Normativa nº38/1997 autorizaria tal exclusão, ao utilizar o termo "poderão" no artigo 4º, §4º, verbis:

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

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Não me parece seja este o fundamento da autorização para a exclusão de frete, seguro e tributos, na medida em que a própria Lei nº 9.430/1996 já definia esta exclusão.

E não me convence o argumento de que a utilização do termo "poderão" na Instrução Normativa citada significaria uma faculdade ao contribuinte, embora reconheça a imprecisão no seu uso. Isto porque é usual a utilização de termos imprecisos pelo legislador, sem que esta imprecisão possa -isoladamente -justificar a interpretação tributária para identificação de obrigações, permissões e proibições.

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 autorizava a exclusão de

frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF nº 38/97.

No caso em tela, estamos tratando de regras de preços de transferência, em que se pressupõe a existência de pessoas vinculadas, e nesse âmbito devemos tratar a questão relativa à dedutibilidade dos fretes, seguros e tributos da importação. Assim, os dispêndios com tais despesas, pagos a pessoas não vinculadas não integram o preço parâmetro para fins de preço de transferência. Ou seja, o frete contratado não foi com empresa vinculada, e os seguros, foram contratados no Brasil, não se sujeitando ao preço de transferência, e por óbvio os tributos, devidos à União.

Ademais, de se ressaltar que a legislação de preços de transferência passou por relevantes alterações nos últimos anos, o que demonstra que as alterações tiveram por base motivação de que foram essenciais para compreender como deve ser realizado o cálculo do ajuste.

Nesse aspecto, trago à colação a exposição de motivos da Medida Provisória 563/2012, que foi convertida na Lei 12.715/2012, especialmente o item 61 e 62:

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

(...)

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira:(gn)

Por todo o exposto, entendo que os valores de frete, seguro e tributos sobre a importação devem ser neutros quanto ao controle dos preços de transferência e dessa forma devam ser excluídos do preço parâmetro no presente caso.

3 - aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Foi devolvido a esta Câmara, também, a análise acerca da aplicação de juros sobre a multa de ofício. No que se refere ao art. 161 do CTN, em que se determina a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento.

A Fazenda Nacional, de outro modo, pugna pela manutenção dessa exigência, no sentido de que a multa integra o crédito tributário.

O art. 161 do CTN, cumulado com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, constituem os fundamentos sobre os quais se exigem os juros de mora sobre a multa de ofício. Os referidos dispositivos encontram-se adiante transcritos:

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

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

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

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, denota-se que a taxa SELIC deve ser aplicada "sobre os débitos a que se refere este artigo". Por seu turno, o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Desta forma, voto no sentido de não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário em relação a esta questão.

Conclusões

Quanto aos itens remetidos a esta Câmara, pela CSRF:

1 - legalidade e aplicabilidade ao presente caso da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60;

2 - inclusão ou não dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação no valor efetivamente pago pela mercadoria importada para efeito de determinar o custo da operação controlada (ou o “preço praticado”); e

3 - aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Entendo e voto:

1 - pela ilegalidade da IN 243; em sendo vencido, voto:

2 - pela exclusão dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação do preço parâmetro; e

3 - pela não aplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

Dessa forma, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Redatora Designada

IRPJ

Em que pesem os argumentos efetuados pela I. Conselheiro Relatora, divirjo do seu voto relativamente às matérias devolvidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais a esta Turma Ordinária, pelos motivos a seguir expostos:

(i) legalidade e aplicabilidade ao presente caso da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60

A recorrente alega que a metodologia proposta pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 para o cálculo do preço parâmetro no método PRL 60 é mais gravosa e extrapola os conceitos trazidos pela Lei nº 9.430/96, sendo, portanto, ilegal.

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

Por bem fundamentar a legalidade da expressão matemática traduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, transcrevo o voto vencedor do I Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão nº 1301-001.056, da sessão de 02/10/2012, o qual adoto como razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99:

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

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

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida

ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

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

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

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

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

Expressando matematicamente esta primeira análise, teríamos:

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

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

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

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

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

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

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

ou

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

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

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

[...]

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

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

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

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;*
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) **das** comissões e corretagens pagas;*
- d) **da** margem de lucro de:*

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

(grifos do original)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da reposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

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

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

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.” (Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PR. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo. Dialética, 2009. p. 170-915.

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item I da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

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

e) e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item I do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

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

...

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

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

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

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

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

A alegada "*majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*", logicamente, é mera decorrência de exercício interpretativo das disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que, afastando os preceitos da Instrução Normativa nº 243/2002, revelou alternativa matemática mais favorável para a determinação do ajuste exigido pela legislação de regência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, os recentes entendimentos jurisprudenciais da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste órgão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

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

(Acórdão 9101-002.417, de 17/08/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

(Acórdão 9101-002.446, de 21/09/2016)

(ii) inclusão ou não dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação no valor efetivamente pago pela mercadoria importada para efeito de determinar o custo da operação controlada (ou o “preço praticado”)

A recorrente requer, subsidiariamente, caso não seja concluída pela ilegalidade da sistemática de cálculo do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº

243/02, que seja considerado, como preço praticado das importações o preço FOB, ou seja, sem a inclusão dos custos relativos a tributos incidentes na importação, fretes e seguros.

A fiscalização fundamentou sua autuação no art. 241 do RIR/99, o qual possui como base legal o art. 18 da Lei nº 9.430/96 e, especificamente, na parte relativa à inclusão dos valores de fretes, seguros e tributos incidentes na importação ao preço praticado na importação, para apuração do preço parâmetro, utilizou-se do § 4º, do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/02. Veja o que dispõem os citados dispositivos legais:

Lei nº 9.430/96

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

[...]

§ 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.

Instrução Normativa SRF nº 243/02

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

[...]

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

De início, verifica-se que o pleito da recorrente para utilização do preço FOB na apuração do preço praticado nas importações com empresas vinculadas decorre de interpretação divergente à conferida pelo art. 4º, § 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/02, ao disposto no art. 18, § 6º da Lei nº 9.430/96. Enquanto a recorrente requer a exclusão dos valores de fretes, seguros e tributos incidentes na importação, no cálculo do preço praticado, a Instrução Normativa determina, expressamente, que referidos valores integram o preço praticado para apuração do preço parâmetro calculado pelo método PRL.

Alega a recorrente que as despesas com fretes, seguros e impostos não se sujeitam aos limites de dedutibilidade estabelecidos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, pois foram

pagas a terceiros não vinculados e, além disso, no caso dos seguros e impostos, decorrem de aquisições nacionais e pagamentos ao governo brasileiro, não podendo ser caracterizadas como importações. Aduz que por conta da regra geral de dedutibilidade, prevista no art. 47 da Lei nº 4.507/77, referidas despesas são inteiramente dedutíveis na apuração do lucro real.

Diversamente do alegado pela recorrente, o fato do caput do art. 18 estabelecer regras para controle das operações de importações realizadas com empresas vinculadas não exclui do controle de preços, para efeito de dedutibilidade, os valores de fretes, seguros e impostos pagos a empresas não vinculadas nas operações controladas. O § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 dispõe, expressamente, que os valores de fretes, seguros e tributos incidentes na importação integram o valor do custo, não fazendo qualquer diferenciação quanto ao fato de terem sido pagos a empresas vinculadas ou não. Aliás, está é também a interpretação conferida pelo § 4º, do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/02 ao citado dispositivo legal.

De acordo com a recorrente, o § 6º do art. 18 deve ser interpretado não como a necessária inclusão dos valores de fretes, seguros e impostos na apuração do preço praticado, mas sim, que referidas despesas, por não se sujeitarem ao limite de dedutibilidade, devem integrar o custo para fins de apuração do lucro real. A interpretação pleiteada pela recorrente não merece ser acolhida. Como bem ressaltado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em suas contrarrazões ao recurso voluntário, a interpretação dada pela recorrente ao art. 18, § 6º da Lei nº 9.430/96 transforma-o em regra absolutamente desnecessária ao ordenamento jurídico, pois prestaria-se a garantir a dedutibilidade de despesas já asseguradas pelo art. 13, do Decreto-Lei nº 1.598/77. Dessa forma, o fato da expressão "*para efeito de dedutibilidade*" aparecer logo após a palavra custo, não permite concluir que os valores relativos a fretes, seguros e impostos incidentes na importação devam ser excluídos do preço praticado e computados apenas para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, como pretende a recorrente.

Prossegue a recorrente em sua defesa afirmando que a própria administração tributária, no § 4º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/97, reconheceu a possibilidade de se interpretar o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 de modo a não ver incluído no preço praticado as despesas com fretes, seguros e impostos incidentes na importação. De início, vale lembrar que referida Instrução Normativa encontra-se revogada desde abril/2001 e, portanto, não estava mais em vigência à época dos fatos geradores. Apesar disso, a pretendida interpretação somente seria procedente caso restasse comprovado nos autos que as despesas com fretes, seguros e impostos incidentes na importação não foram computadas na determinação dos preços de revenda praticados, isto porque, a aplicação dos métodos de preços de transferência deve ser cautelosa para que não hajam distorções na comparações a serem realizadas. Considerando que os custos relativos a fretes, seguros e tributos devidos na importação são, regra geral, considerados pelas pessoas jurídicas na determinação de seus preços de revenda, influenciando assim a apuração do preço parâmetro, de igual forma, tais valores também devem ser incluídos na apuração dos preços praticados na importação.

Alega ainda a recorrente que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 é ilegal pois omitiu a expressão "*para efeito de dedutibilidade*" no seu § 4º do art. 4º, bem assim, incluiu mecanismo de cálculo do preço parâmetro oposto ao objetivo da lei. Diversamente do alegado pela recorrente, o citado dispositivo legal da Instrução Normativa SRF nº 243/02 limitou-se a interpretar o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 de forma a permitir a comparação entre grandezas equivalentes, garantindo, assim, a neutralidade das despesas com fretes,

seguros e impostos devidos nas importações, nas comparações efetuadas entre os preços parâmetros e os preços praticados nas importações.

A recorrente aponta solução prática definida pelo Acórdão nº 108-09763, em prol da neutralidade, o qual decidiu pela adição das despesas de frete, seguros e impostos ao preço de revenda menos lucro e não simplesmente ao custo de importação do produto. Afirma a recorrente que desse modo assegura-se a neutralidade desses valores, chegando-se a um resultado idêntico ao por ela proposto inicialmente, ou seja, consideração do preço FOB para controle dos preços de transferência. De início cabe ressaltar que o pleito da recorrente não encontra respaldo legal pois contraria expressamente o disposto no art. 18, inciso II da Lei nº 9.430/96, que não prevê a adição das despesas com fretes, seguros e impostos incidentes na importação aos preços parâmetros. Ademais, o procedimento adotado no Acórdão nº 108-09763 é aplicável àquele caso concreto e os julgadores do CARF somente encontram-se vinculados às decisões reiteradas e uniformes consubstanciadas em súmula, de observância obrigatória nos termos do art. 72, do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (RICARF).

Com relação às alegações da recorrente de que o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 aplica-se, indistintamente, a todos os métodos e por este motivo somente seria possível concluir pela inclusão dos valores de fretes, seguros e tributos no preço praticado se essa conclusão fosse sustentável a todos os métodos, também não assiste razão à recorrente. De fato, o § 6º do art. 18, vigente à época dos fatos geradores era aplicável, indistintamente, a todos os métodos de apuração previstos no art. 18: PIC Preços Independentes Comparados, PRL- Preço de Revenda Menos Lucro e CPL - Custo de Produção Mais Lucro, posto que, são dedutíveis as despesas com fretes, seguros e impostos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador, bem assim, os tributos incidentes na importação. Entretanto, de acordo com a própria metodologia de cálculo aplicável aos métodos PIC e CPL, os preços parâmetro neles utilizados são os preços FOB, assim, para que não hajam distorções nas comparações e seja assegurada a neutralidade das despesas com fretes, seguros e impostos, na apuração dos preços praticados essas despesas também não devem ser incluídas.

Relativamente aos cálculos apresentado pela recorrente no recurso voluntário, objetivando a demonstração dos efeitos nefastos quanto à comparabilidade segundo o PRL, caso ocorra a inclusão das despesas com e fretes, seguros e tributos incidentes na importação, na apuração do preço praticado, exigindo que até mesmo a doação tenha ajuste, trata-se de situação hipotética criada, exclusivamente, para demonstrar o resultado pretendido pela recorrente. Tendo em vista que a situação não reflete a realidade dos fatos objeto do processo não se presta para afastar a interpretação dada pela Instrução Normativa nº 243/02 ao § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Por fim, cumpre ressaltar que somente a partir do ano-calendário de 2013, com as alterações introduzidas ao art. 18, § 6º da Lei nº 9.430/96, é que foi incluída previsão legal de exclusão dos valores de fretes e seguros pagos às pessoas não vinculadas domiciliadas fora de paraísos fiscais, como pleiteia a recorrente:

Redação Vigente até 31/12/2012

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

Redação Vigente a partir de 01/01/2013

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

I - não vinculadas; e

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

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

Diante do exposto, correta a autuação fiscal que integrou ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis devidos na importação, para apuração do preço parâmetro calculado com base no método PRL.

(iii) aplicação de juros sobre a multa de ofício

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

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

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

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

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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

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

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

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

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

Assim, voto no sentido de manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

CSLL

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

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por (i) reconhecer a legalidade e aplicabilidade da metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, (ii) admitir como correto o procedimento adotado pela fiscalização de inclusão dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação no valor efetivamente pago pela mercadoria importada para efeito de determinar o preço praticado no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 e (iii) manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Dessa forma, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo