



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16643.000371/2010-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.037 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL E RENAULT DO BRASIL S.A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL E RENAULT DO BRASIL S.A

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2005

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE. REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso de ofício contra decisão que exonerou, exclusivamente, a redução de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL laborada pela fiscalização em sede de auto de infração.

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

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

De acordo com a Súmula Carf nº 115, a sistemática do PRL60 prevista na IN/RFB nº 243/02 não afronta a Lei nº 9.430/96.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer o Recurso de Ofício. Quanto o Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos,

em lhe negar provimento, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento.

Sala de Sessões, em 14 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls. 2.020/2.040) interpostos em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, revertendo a redução de parte do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL realizada.

Referida redução de PF/BCN decorre de Autos de Infração (fls. 1.231/1.235) lavrados em função da constatação de suposta infração relativa à não adição de parcela de custos, despesas ou encargos adquiridos de pessoa vinculada no exterior em função da aplicação das regras de preços de transferência no ano-calendário de 2005.

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto parte do relatório formulado pelo acórdão recorrido:

### DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 1221/1229, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa ao ano-calendário de 2005, no tocante à legislação dos preços de transferência (operações de importação), constatou-se o seguinte:

### DAS INFORMAÇÕES GERAIS

A empresa fiscalizada é montadora de veículos automotivos e importa bens para revenda e para industrialização de suas vinculadas no exterior, operações estas sujeitas à aplicação da metodologia do preço de transferência.

Na DIPJ/2006 (ano-calendário de 2005), a empresa apontou, na Ficha 32, a necessidade de ajustes de preços de transferência na importação, referentes a itens diversos, conforme detalhado à fl. 1221, no valor total de R\$ 4.460.943,03.

No entanto, os ajustes apurados pela empresa e por ela declarado na mencionada Ficha 32, resultaram apenas em ajuste parcial ao lucro líquido do exercício (Ficha 09A da DIPJ), no valor de R\$ 1.986.776,25.

Há, portanto, uma diferença (ajuste não realizado) de R\$ 2.474.166,78, entre a Ficha 32 (R\$ 4.460.943,03) e a Ficha 09A (R\$ 1.986.776,25).

As memórias de cálculo dos preços de transferência apresentadas pela empresa à fiscalização reiteram o valor de ajuste apurado de R\$ 4.460.943,03 (Ficha 32 da DIPJ).

Intimada a esclarecer o porque de não ter feito o ajuste total apurado pela própria empresa e ter reconhecido apenas parte desse ajuste na Ficha 9A da DIPJ, o contribuinte informou que "sou forçado a concordar com o equívoco que você apontou abaixo, que realmente existe".

Portanto, a empresa reconhece e ratifica o valor de ajuste de R\$ 4.460.943,03 na importação apurado pela empresa, admitindo ter ocorrido um equívoco ao fazer constar apenas o valor de R\$ 1.986.776,25 na Ficha 9A.

As memórias de cálculo dos preços de transferência mostram que a empresa optou pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), com margens de 20% (PRL20) para produtos com revenda exclusiva, de 60% (PRL60) para produtos industrializados, e 20% e 60% (PRL20/60) para produtos que foram revendidos e industrializados. Para alguns produtos optou pelo método PIC (Preços Independentes Comparados).

#### DO MÉTODO PRL

##### Do preço praticado

O preço praticado utilizado pela empresa para fins de apuração do método PRL (PRL20, PRL60 e PRL20/60) levou em consideração o valor FOB, sem considerar valores relativos a frete, seguro e Imposto de Importação.

Tal procedimento contraria o que expressamente determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 234/2002.

A fiscalização verificou, por amostragem, que os valores FOB, frete, seguro e Imposto de Importação constantes das planilhas de Composição do Consumo entregues pela empresa estavam de acordo com os valores constantes do SISCOEX.

Procedeu, então, a um recálculo, com os dados informados pela empresa e constantes de sua planilha Composição do Consumo, somando ao valor FOB os valores de frete, seguro e Imposto de Importação e dividindo esse total pela respectiva quantidade total.

A seguir elaborou o Demonstrativo do Preço Praticado, produto a produto.

#### Do método PRL20

A fiscalização manteve os dados de vendas fornecidos pela empresa e preparou um Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 20%, reunindo todos os produtos, calculados um a um.

Refez, então, os cálculos dos ajustes de preços de transferência dos produtos importados para revenda usando a mesma sistemática da empresa, conforme previsto na legislação, porém usando o preço praticado correto, calculado conforme descrito no item acima. Os novos cálculos representaram um ajuste de R\$ 1.816.852,41 (PRL20).

#### Do método PRL60

Para apurar o preço-parâmetro dos produtos importados destinados à produção, a empresa optou pelo método PRL60.

Analisando os cálculos da contribuinte, a fiscalização verificou que estavam em desacordo com a legislação de regência da matéria (artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002).

Dessa forma a fiscalização refez os cálculos do preço-parâmetro pelo método PRL60, elaborando o Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 60%.

Utilizando o preço praticado e o preço-parâmetro recalculados, a fiscalização apurou ajuste de R\$ 138.834.063,15 (PRL60).

#### Da utilização simultânea do PRL20 e PRL60 (PRL20/60)

Para apurar os ajustes dos preços dos produtos importados destinados a revenda e usados como insumo na produção, portanto, calculados pelo método PRL com margens de 20% e 60%, respectivamente, a fiscalização procedeu da seguinte forma:

- a) Somou os valores e as quantidades do preço-parâmetro PRL com margens de 20% e 60%;
- b) Dividiu o preço-parâmetro total (apurado da forma acima) pela quantidade total de produto consumido, encontrando o preço-parâmetro unitário médio;
- c) Confrontou o preço-parâmetro unitário médio com o preço praticado unitário;
- d) A diferença a maior entre o preço praticado unitário e o preço-parâmetro unitário médio, multiplicada pela quantidade consumida do produto importado, corresponde ao ajuste total para essa situação.

Utilizando o preço praticado e o preço-parâmetro recalculados, a fiscalização apurou ajuste de R\$ 65.427.930,61 (PRL20/60).

#### DO MÉTODO PIC

Para alguns produtos importados a empresa optou pelo método PIC. Nesse caso a fiscalização manteve a apuração feita pela empresa, representando um ajuste de R\$ 194.814,01 (PIC).

#### DO AJUSTE TOTAL

Em resumo, a fiscalização apurou um ajuste adicional de preços de transferência na importação no total de R\$ 204.286.883,93, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

Método PRL20	1.816.852,41
Método PRL60	138.834.063,15
Método PRL20/60 (PRL ponderado)	65.427.930,61
Método PIC	194.814,01
= Ajuste total apurado na importação	206.273.660,18
(-) Ajuste na DIPJ (importação)	(1.986.776,25)
= Ajuste adicional tributável	204.286.883,93

O valor de R\$ 204.286.883,93 de ajuste devido foi totalmente absorvido pelo prejuízo fiscal do período (R\$ 245.126.291,57). O mesmo ocorre quanto a CSLL, que apresentou no período a mesma importância de base de cálculo negativa.

A empresa fica intimada a fazer as devidas correções no LALUR referentes ao ajuste do saldo de prejuízo fiscal e saldo de base de cálculo negativa da CSLL.

#### DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2005:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	
Fundamento legal	artigo 241, caput e inciso II, do RIR/99, com as alterações da Lei nº 9.959/2000; artigos 18 e 23 da Lei nº 9.430/96; e artigos 1º a 7º, 12, 38, 40 e 41 da IN SRF nº 243/2002
Crédito Tributário	Apenas Ajuste da Base de Cálculo do IRPJ - Redução do prejuízo fiscal do período no montante de R\$ 204.286.883,93

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)	
Fundamento legal	artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002
Crédito Tributário	Apenas Ajuste da Base de Cálculo da CSLL - Redução da base de cálculo negativa do período no montante de 204.286.883,93

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação. Após encaminhamento dos autos à DRJ, o julgamento foi convertido em diligência, para a Fiscalização:

- Manifestar-se acerca das alegações da impugnante citadas no Despacho de Diligência e de nossas observações (acima reproduzidas);
- Informar, com relação ao método PRL (PRL20, PRL60 e PRL20/60), como foram obtidas as quantidades sujeitas a ajuste (quantidades vendidas no período que foram importadas de vinculada), especificando, ainda, (1) as quantidades importadas de vinculada no período; e (2) as quantidades importadas de vinculada constantes do estoque inicial do período; corrigindo eventuais equívocos;

- Informar / demonstrar a apuração dos preços-parâmetro, para todos os itens autuados segundo os métodos PRL60 e PRL20/60, considerando as alegações / constatações sintetizadas nos itens “Das diferenças entre a quantidade do produto acabado vendido e a quantidade do mesmo produto considerado no cálculo”; “Das diferenças entre preço médio de aquisição da matéria-prima e dos ajustes” e “Da aplicação da matéria-prima em produto acabado diferente daquele efetivamente aplicado na produção”, corrigindo eventuais equívocos;
- Refazer, se fosse o caso, o cálculo dos preços praticados, considerando o estoque inicial do período;
- Refazer, se fosse o caso, o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência na importação.

Após a realização da diligência, os autos retornaram à DRJ, tendo sido a Impugnação julgada parcialmente procedente, por meio de acórdão (fls. 1.972/1.999) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

ERRO DE FATO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro de fato na apuração dos ajustes a título de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

Analisando o acórdão, verifica-se que a DRJ reconheceu equívocos praticados pela Fiscalização quando da apuração do ajuste de preços de transferência. Assim, apesar de os

argumentos jurídicos terem sido rechaçados, a Impugnação foi provida parcialmente na linha do que foi concluído em diligência:

#### DAS INCONSISTÊNCIAS NOS CÁLCULOS DA FISCALIZAÇÃO

Em sua impugnação, a contribuinte (1) apontou uma série de inconsistências nos cálculos da fiscalização (sintetizadas nos itens "Das diferenças entre a quantidade importada/consumida e a quantidade ajustada", "Das diferenças entre a quantidade do produto acabado vendido e a quantidade do mesmo produto considerado no cálculo", "Das diferenças entre preço médio de aquisição da matéria-prima e dos ajustes" e "Da aplicação da matéria-prima em produto acabado diferente daquele efetivamente aplicado na produção" do relatório) e (2) solicitou a realização de diligência.

Tal solicitação foi acatada por este órgão julgador, que encaminhou o presente processo à DEMAC/SÃO PAULO (fls. 1817/1823) para a fiscalização se manifestar acerca dessas alegações da impugnante, refazendo, se fosse o caso, o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência na importação.

Em atendimento ao solicitado por este órgão julgador, o Auditor Fiscal que respondeu à solicitação de diligência (não foi o autuante) elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1933/1942 e refez os cálculos, reduzindo o ajuste adicional tributável (de R\$ 204.286.883,93 para R\$ 45.548.066,63), conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

	Autuação	Diligência
Método PRL20	1.816.852,41	1.375.599,55
Método PRL60	138.834.063,15	21.328.666,34
Método PRL20/60 (PRL ponderado)	65.427.930,61	24.635.762,98
Método PIC	194.814,01	194.814,01
= Ajuste total apurado na importação	206.273.660,18	47.534.842,88
(-) Ajuste na DIPJ (importação)	(1.986.776,25)	(1.986.776,25)
= Ajuste adicional tributável	<b>204.286.883,93</b>	<b>45.548.066,63</b>

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 1959/1961, alegando, em síntese, que:

- A princípio as conclusões do Relatório de Diligência parecem estar em consonância com o quanto determina a IN SRF nº 243/2002;
- Está validando internamente os cálculos apresentados pela fiscalização, juntamente com auditores independentes, de modo que, se for o caso, apresentará oportunamente os recálculos e esclarecimentos de fato necessários, em observância ao princípio da verdade material; e
- Reitera todos os argumentos de mérito relacionados em sua impugnação.

**Quanto argumentos de mérito, cumpre destacar que todos já foram rechaçados nesta decisão.**

**Quanto aos cálculos, há que se considerar os efetuados pela fiscalização na diligência (ajuste adicional tributável de R\$ 45.548.066,63) que não foi contestado pela contribuinte.**

Destaque-se que, nos termos do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, a prova documental (no caso, novos cálculos) deve ser apresentada na impugnação (por analogia, na manifestação acerca do resultado da diligência), precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não é o caso.

Ademais, até o presente momento, a contribuinte não apresentou nenhum cálculo contradizendo o resultado da diligência.

Assim, há que se reduzir o ajuste adicional tributável para R\$ 45.548.066,63, conforme apurado na diligência.

Portanto, a DRJ reduziu o montante do ajuste adicional tributável, de R\$ 204.286.883,93 para R\$ 45.548.066,63, totalmente absorvido pelo prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Ainda, entendendo que “essa redução da matéria tributável equivale à exoneração do crédito tributário em montante superior ao limite de alçada desta Delegacia, necessária a apresentação de recurso de ofício”.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.020/2.040) alegando, em síntese, que:

- (i) A metodologia prevista na IN 243/02 para o cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60 é ilegal, na medida em que inova em relação aos termos do artigo 18 da Lei 9430/96, resultando em ajustes tributáveis superiores àqueles decorrentes da aplicação da sistemática legal. Em se tratando de questão de fato, não apenas de direito, não se cogita a aplicação da Súmula nº 115 do CARF para o caso específico;
- (ii) Como as autoridades fiscais não fizeram prova efetiva da transferência indevida de lucros tributáveis do Brasil para o exterior, os Tratados devem prevalecer sobre a legislação local, para afastar a aplicabilidade de qualquer ajuste no caso concreto. Essa questão deve ser examinada independentemente da questão da aplicação da Súmula nº 115; e
- (iii) O frete e o seguro, contratados com terceiros independentes, não devem ser computados no cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço-parâmetro, uma vez que esses valores não se sujeitam a ajustes de preços de transferência. Igualmente, essa questão deve ser apreciada independentemente da aplicabilidade da Súmula nº 115;
- (iv) A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício seria ilegal.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

Como citado, o Recurso de Ofício foi interposto em função da reversão de parte da redução de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL feita pela DRJ, de R\$ 204.286.883,93 para R\$ 45.548.066,63. Porém, uma vez que mesmo os Autos de Infração antes do julgamento não geraram tributo a recolher, limitando-se a reduzir os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa de CSLL, entendo que é necessário avaliar se a decisão se enquadra na hipótese de interposição deste recurso.

O art. 34 do Decreto nº 70.235/72 prescreve o seguinte:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (Destacou-se)

Veja-se que o dispositivo faz referência à decisão que exonerar o sujeito passivo “de pagamento de tributo e encargos de multa”. O art. 1º da Portaria MF nº 2/2023 segue a mesma linha:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Contudo, a decisão não exonerou o sujeito passivo *de pagamento*, mas tão somente reverteu glosa de PF/BCN realizado pelos Autos de Infração. Deste modo, entendo que não é o caso de interposição de Recurso de Ofício. Nesse sentido:

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. EXONERAÇÃO DE GLOSA DE REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DEFINITIVIDADE. RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CABIMENTO. A decisão de primeira instância que considera improcedente lançamento fiscal que, exclusivamente, promoveu a redução do prejuízo fiscal apurado pelo sujeito passivo, não é passível de recurso de ofício por não exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, de modo que é definitiva. (Acórdão nº 1302-006.381, Rel. Cons. Paulo Henrique Silva Figueiredo, Sessão de 15/12/2022)

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE. REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL. Não cabe recurso de ofício contra decisão que exonerou, exclusivamente, a redução de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL laborada pela fiscalização em sede de auto de infração. (Acórdão nº 1201-006.275, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 12/03/2024)

Portanto, entendo que é o caso de não conhecimento do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, verifico que este foi interposto em 09/11/2018 (fls. 2.018), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 2.017), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Como relatado, a controvérsia diz respeito à aplicação do método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) na apuração do ajuste decorrente de preços de transferência para o ano-calendário de 2005.

Inicialmente, a Recorrente argumentou a ilegalidade do art. 12, § 11, da IN/RFB nº 243/02 na apuração do PRL com margem de 60% (“PRL60”), pois teria inovado frente à Lei nº 9.430/96. Segundo a Recorrente, não se buscaria discutir “direito em tese”, vez que estaria comprovada a majoração de tributação no caso concreto.

Porém, entendo que a questão foi consolidada neste Carf pela Súmula nº 115, com a seguinte redação:

A sistemática de cálculo do “Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)” prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Na realidade, como afirmou a própria Recorrente, a aplicação da sistemática prevista na IN/RFB nº 243/02 “sempre resulta em ajustes tributários superiores aos da Lei 9.430”, razão pela qual deixar de aplicar o enunciado vinculante em função dessa circunstância seria o mesmo que ignorar a súmula. Assim, rejeito a alegação.

A Recorrente também alegou a “impossibilidade de ajustes tributáveis com base no artigo 9º dos Tratados firmados pelo Brasil com França, Argentina e Chile, dentre outros.” Isso porque tais Tratados só permitiriam a realização de ajustes à base de cálculo dos tributos “quando ficar comprovada a transferência de resultados ao exterior, sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica”.

Contudo, entendo improcedentes as alegações, adotando como razão de decidir os fundamentos utilizados no Voto apresentado pela Cons. Milene de Araújo Macedo no Acórdão nº 1301-002.235 (Sessão de 22/03/2017):

Passo agora a enfrentar a questão acerca da compatibilidade entre o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE define o conceito de empresas associadas e admite a possibilidade de ajustamento dos preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre as empresas associadas, ou vinculadas, conforme define a legislação brasileira, não for observado o *arm's length price*, ou seja, ocorrer o favorecimento de uma ou ambas as partes. Já os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 tratam do controle e da tributação dos preços de

transferência pelo Estado Brasileiro, delineando as hipóteses fáticas caracterizadoras, bem assim, os métodos de apuração dos ajustes a serem efetuados. Admitir que a legislação dos preços de transferência somente seria aplicável às empresas vinculadas, excluindo disposição expressa do art. 24 da Lei nº 9.430/96, que determina a realização de ajustes nas operações realizadas com residentes em países com tributação favorecida implicaria em interpretar restritivamente a aplicação do *arm's length principle*. O que o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE fez foi incorporar referido princípio em nível de tratado, sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. Vejam os comentários publicados pela OCDE, ao artigo 9º da Convenção Modelo, no trecho abaixo transcrito:

*"Questão é suscitada se procedimentos especiais que alguns países têm adotado para tratar transações entre partes vinculadas são consistentes com a convenção. Por exemplo, pode ser questionado se a inversão do ônus da prova ou presunções de todo tipo que são encontradas em legislações domésticas são consistentes com o princípio arm's length. Certo número de países interpreta o artigo como a jamais obstaculizar o ajuste de lucros de acordo com a legislação nacional que difiram daquelas do artigo e que o mesmo tem a função (apenas) de incorporar o princípio em nível de tratado. Adicionalmente, quase a totalidade dos países membros considera que requisição de informações adicionais e até mesmo a reversão do ônus da prova não constituiriam discriminação a que alude o artigo 24 da convenção (tratamento diferenciado entre nacional e estrangeiro). Entretanto, em alguns casos a aplicação da legislação nacional de alguns países pode resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo. O artigo permite aos Estados contratantes tratar tais situações com ajustes correspondentes ou procedimentos conjunto de acordo. "*

Desta forma, o fato do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE prever a possibilidade de tributação dos preços de transferência nas operações entre empresas associadas ou vinculadas, em nada altera ou limita o controle dos preços de transferência estabelecidos pelos art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Assim, diversamente do alegado pela recorrente, as operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais, sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96. Acerca da compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da OCDE, a Solução de Consulta Cosit nº 6/01, assim decidiu:

*"Assunto: Imposto sobre a Rende de Pessoa Jurídica IRPJ*

*Ementa: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei n º 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9 º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os artigos 18 a 24 da Lei n º 9.430, de 1996, que inserem e tributam os*

*preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei n.º 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length. Aplica-se o método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, com margem de lucro de sessenta por cento, ao processo de produção de outro bem, para fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro de 2000."*

A recorrente opõe-se ao cálculo efetuado pela fiscalização afirmando também que diversas importações efetuadas de paraísos fiscais são provenientes de Hong Kong, todavia, não foi observado o fato do Brasil e China possuírem acordos para evitar dupla tributação, conforme previsão expressa no Decreto nº 85/92. Não assiste razão à recorrente, pois, ainda que se admita que referido acordo se estende à Hong Kong, o mesmo seguiu o disposto no parágrafo 1º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e não definiu nem delimitou os métodos de controle dos preços de transferências estabelecidos pela Lei nº 9.430/96. O § 2º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE, que trata de solução para os casos em que a aplicação da legislação nacional resultar em ajustes em desacordo com os princípios do artigo, não foi adotado no acordo para evitar dupla tributação entre Brasil e China, garantindo assim a aplicação da legislação nacional ao tema preços de transferência que permite, expressamente, a tributação nos casos de operações entre empresas nacionais e empresas situadas em paraísos fiscais.

No mesmo sentido:

TRATADOS INTERNACIONAIS – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA O Brasil não adotou em seus tratados o previsto no art. 9º, § 2º, da Convenção Modelo da OCDE, mas somente o § 1º dela. O preceito contido neste autoriza a aplicação de ajustes de preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre empresas associadas ou vinculadas situadas nos Estados contratantes, não for observado o arm's length price. Inexistência de ofensa ao art. 9º dos Tratados celebrados pelo Brasil. (Acórdão nº 1103-000.608, Rel. Cons. Marcos Shigueo Takata, Sessão de 17/01/2012)

A Recorrente também alegou a ilegalidade da inclusão dos fretes, seguros e imposto de importação ao preço praticado, pois pagos a terceiros independentes. A respeito do tema, verifico que houve decisão recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria, no seguinte sentido:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. EXCLUSÃO DO FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO DO PREÇO PRATICADO. IMPOSSIBILIDADE.

No método PLR, eventuais ajustes de preço de transferência serão calculados comparando (a) o preço parâmetro, que é preço de revenda, menos descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas, comissões e corretagens e margem de lucro; com (b) o preço praticado pelo contribuinte na importação.

O caput do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 versa sobre os custos constantes dos documentos de importação nas operações efetuadas com pessoa vinculada, isto

é, do preço praticado. O §6º de tal dispositivo, ao regular a apuração de tais custos, esclarece que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e dos tributos incidentes na importação compõem o custo, por óbvio, para fins de dedutibilidade do preço praticado. Isso porque os parágrafos têm por função complementar ou excepcionar a norma contida no caput, não devendo ser interpretados de forma isolada.

Portanto, o §4º do art. 4ª da IN SRF nº 243/2002 está em linha com a previsão contida no caput e no §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, bem como com o fato de que o preço parâmetro, calculado a partir do preço de revenda, contempla o valor do frete, do seguro e do imposto de importação. Assim, estando o valor do frete, do seguro e do imposto de importação incluído tanto no preço parâmetro, como no preço praticado, tais grandezas poderão ser comparadas para fins de apuração dos ajustes de preço de transferência, sem que haja qualquer distorção. (Acórdão nº 9101-006.948, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 08/05/2024)

De fato, uma vez que o frete, seguro e o imposto de importação estarão contidos no preço de revenda, servindo de base para a apuração do preço parâmetro pelo método PRL, a comparabilidade depende da sua inclusão também no preço praticado. Veja-se que, como bem apontado pela Relatora daquele acórdão, esse racional foi confirmado com a edição da Lei nº 12.715/12:

Esse racional é confirmado mesmo após o advento da Lei nº 12.715/2012, que alterou o art. 18 da Lei nº 9.430/1996, que passou a assim dispor:

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

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética 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

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 (...)

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput [preço parâmetro no PLR], 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.

Note-se que a forma de cálculo do preço parâmetro, no método PLR, foi alterada: o preço parâmetro passou a ser calculado considerando o custo total do bem, direito ou serviço vendido, no qual, por força dos §§6º e 6º-A, não estão incluídos o frete, o seguro e o imposto de importação. Para manter a coerência entre preço parâmetro e preço praticado, o §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 foi totalmente alterado, não mais prevendo que integram o custo, para fins de dedutibilidade do preço parâmetro, o valor do frete, seguro e imposto de importação – o que, entretanto, não significa que tais grandezas não sejam dedutíveis na apuração do lucro real, mas, apenas, que não mais o serão como parte do custo do bem, direito ou serviço importado.

Ou seja: a partir da Lei nº 12.715/2012, para fins de apuração dos ajustes das regras de preço de transferência, o valor do frete e do seguro, quando suportados pelo importador, bem como do imposto de importação, não mais devem integrar o preço parâmetro e o preço praticado – o que reforça o racional aqui exposto de necessidade de apuração de ambas as grandezas com base nos mesmos parâmetros.

Portanto, rejeito a alegação.

No que diz respeito à ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, alegada pela Recorrente, a questão foi consolidada por meio da Súmula Carf nº 108, segundo a qual “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.” Assim, é caso de ser rejeitada a alegação.

Diante do exposto, não conheço o Recurso de Ofício. Ainda, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, lhe nego provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**