



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

Processo nº 16682.720595/2015-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.760 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Inaplicável ao caso o art. 20-A da Lei nº 9.430/96 eis que, pelo texto legal, o dispositivo abranger apenas fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

PREÇO PRATICADO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a ilegalidade da IN SRF/243/2002 e excluir os valores de frete e seguro na apuração do preço praticado. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira– Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Dias Correa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto por NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA. em face de decisão proferida pela DRJ de Campo Grande que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo em parte crédito decorrente de ajustes de preço de transferência relativos ao ano-calendário 2010. Adoto o relatório empreendido pela DRJ em sua integralidade complementando-o com o que entender necessário:

A pessoa jurídica acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração (AI e demonstrativos às fls. 729 a 735) relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ) do ano-calendário 2010. As infrações foram assim descritas (fl. 730): “Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, em função de divergência na metodologia aplicada para determinação dos Preços Praticado e Parâmetro” e “Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, em razão da divergência das quantidades consumidas consideradas nos cálculos dos valores do ajuste”.

Esse lançamento resultou em R\$ 29.665.456,13 de imposto, R\$ 22.249.092,10 de multa proporcional de ofício (75%) e R\$ 11.453.832,61 de juros de mora calculados até fevereiro de 2015, totalizando R\$ 63.368.380,84.

Foi também lavrado o auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 737 a 742), do mesmo período de apuração, com o mesmo fundamento.

O total do crédito tributário lançado foi de R\$ 86.180.997,95.

A descrição do procedimento efetuado e, bem assim, da infração e o seu enquadramento legal encontram-se nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 744 a 763.

A ciência quanto aos lançamentos ocorreu, de forma pessoal (por intermédio de gerente), em 26 de fevereiro de 2015, conforme assinatura aposta no campo próprio do termo de ciência e de encerramento do procedimento fiscal (fls. 768 e 769).

Em 27 de março de 2015, foi protocolada a impugnação (fls. 772 a 807 – Anexos às fls. 808 a 1.128), firmada por procuradores, na qual foi aduzido, em apertada síntese, que:

a) o procedimento adotado está em conformidade com o artigo 18, inciso II, alínea “d”, item 1, da Lei nº 9.430/1996;

b) a fórmula de cálculo do PRL-60 introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 teve sua estrutura modificada no caso de bens aplicados à produção;

- c) o que há, aplicando-se o contido na citada IN é uma majoração de tributo sem base legal;
- d) "... a IN SRF Nº 243/02 introduz uma lógica de cálculo redundante que, em muitos casos (como no presente), gera ajuste independentemente do preço praticado pelo contribuinte. Isto é, mesmo se adotado o preço parâmetro da IN 243/02 na importação dos insumos, a aplicação do PRL 60 da IN 243/02 gera ajustes tributáveis", conforme foi demonstrado por exemplo prático;
- e) é ilegal a IN SRF Nº 243/2002: não pode haver a majoração de tributo por instrução normativa;
- f) as Medidas Provisórias 478/2009 e 563/2012, esta última convertida na Lei nº 12.715/2012, reconhecem expressamente a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002;
- g) o CARF tem reconhecido a ilegalidade do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 no que dispõe sobre a interpretação do método PRL-60, por estar em desacordo com o preceito da Lei nº 9.430/1996;
- h) a fiscalização realizou todas as comparações com base no valor CIF+II dos produtos importados, e não com base no seu valor FOB, o que resultou em ajuste maior que o efetuado pela impugnante;
- i) somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser manipulados, os valores de frete e seguros pagos a terceiros não devem estar sujeitos às regras de preço de transferência;
- j) na hipótese de se considerar como válida a IN SRF nº 243/2002, devem prevalecer os ajustes com base no método PVL, sem prejuízo da utilização do método PIC para os produtos relacionados no item "V.1.", no período de vigência da MP nº 478/2009;
- k) os juros sobre o principal lançado não podem ser calculados pela taxa Selic;
- l) não há a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A conclusão contida na impugnação é a seguinte:

- (i) relativamente ao cálculo do método PRL 60, a aplicação das regras de preços de transferência realizada pela Requerente está em perfeita conformidade à legislação, isto é, ao artigo 18 da Lei 9.430/96. Já a IN 243/02, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do método PRL de modo a tornar mais onerosos seus ajustes tributáveis, razão pela qual sua aplicação deve ser afastada, cancelando-se os créditos tributados exigidos em decorrência deste item da autuação;
- (ii) somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser eventualmente manipulados por partes relacionadas, sendo que o preço praticado a ser utilizado para comparação com o preço parâmetro deve ser o preço FOB, e não o CIF, utilizado pelas autoridades fiscais. Dessa forma, quaisquer lançamentos recorrentes da aplicação do método PRL com base no preço CIF devem ser integralmente cancelados;
- (iii) também na hipótese de a IN 243/02 ser considerada uma norma válida, o que somente se admite para fins de argumentação, a Requerente protesta pela eventual possibilidade de realizar os ajustes com base no método PVL para determinação dos ajustes de preços de transferência no período de vigência da MP 478/09; e
- (iv) por fim, ainda que não obstante todos os argumentos de fato e de direito acima não sejam acolhidos, o que, novamente, se admite a título meramente argumentativo, a

Requerente requer seja cancelada a aplicação de juros com base na taxa Selic sobre o principal e sobre a multa.

Ao final, são requeridos o acolhimento da impugnação e o seu total provimento.

Há o protesto pela juntada de outros documentos e o apelo ao princípio da verdade material.

Se determinado o cálculo pelo método PVL, informa que possui todos os documentos pertinentes. Ainda, se desconsiderada a utilização do PRL-60 com base nos dispositivos da Lei nº 9.430/1996, que se considerem métodos alternativos, com a juntada de documentos inclusive após diligência.

O Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão de julgamento conhecer a impugnação e apreciar a matéria preventivamente.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

As provas devem ser juntadas à impugnação e o pedido de diligência ou de perícia só é deferido quando estas forem necessárias.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA PELO AGENTE FISCAL.

O auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CUSTOS NA IMPORTAÇÃO E TRIBUTOS ADUANEIROS.

Os preços do frete, seguro e os tributos aduaneiros integram o custo, para a determinação do preço parâmetro segundo o PRL e para comporem o preço de aquisição para fins da comparação a ser efetuada entre eles.

MÉTODO UTILIZADO NA FISCALIZAÇÃO.

O Fisco é livre para escolher o método de cálculo do preço de transferência de matéria prima entre empresas do mesmo grupo.

TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A taxa Selic foi utilizada por estar prevista expressamente na legislação anterior aos fatos geradores ocorridos.

CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos espostos para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente apresenta então o presente recurso voluntário em que alega inicialmente a ilegalidade da IN 243/02 vis-à-vis a Lei 9.430/96, principalmente no que toca à fórmula utilizada para o cálculo do valor dedutível, o que violaria inclusive o art. 97 do CTN. As fórmulas previstas na Lei são autoaplicáveis, as fórmulas previstas na IN 243/2002 consistiriam em ato discricionário, não pautado em lei. Afirmar ainda que a própria edição da MP 478/09 e, posteriormente, da MP 563/12, convertida na Lei 12.715/12 confirmariam a ilegalidade da IN 243/02.

Alega de forma subsidiária a aplicação do preço FOB, deduzindo-se frete, seguros e tributos de importação, nos casos em que contratas com terceiros não vinculados.

Subsidiariamente, alega a possibilidade de fazer prova quanto ao método mais favorável a qualquer tempo, diferentemente do que dispôs o art. 20-A introduzido pela MP 563/12, convertida na Lei 12.715/12, que limitou a possibilidade

Subsidiariamente, alega a aplicação do método PVL introduzido e vigente enquanto perdurou a MP 478/09, ou seja, entre janeiro e junho de 2010, que utilizou metodologia idêntica àquela prevista na IN 243/02, mas com percentual de 35%.

Subsidiariamente, alega a impossibilidade de ajuste em decorrência do art. 6 do tratado para evitar a dupla tributação entre Brasil e Japão, a menos que se comprove a existência de condições de favorecimento.

Alega, por fim, a impossibilidade de incidência do juro sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto Vencido

1. Admissibilidade:

O Recurso é tempestivo e assinado por patronos com procuração nos autos.

2. No mérito:

2.1. Da inclusão frete, seguro e tributos aduaneiros (CIF+II):

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Na mesma linha as lições de Santos e Fajersztajn :

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

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

Idêntico raciocínio se aplica aos tributos aduaneiros, que são devidos à própria União Federal. Não faz sentido controlar tributos cuja incidência e quantificação decorrem de lei e são devidos ao Estado.

(SANTOS, Ramon Tomazela – FAJERSZTAJN, Bruno. Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

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

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

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

Transcrevo excerto do voto da Conselheira Karem por sua clareza:

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

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

E mais recentemente o entendimento foi mantido nos autos do Processo nº 16327.001448/200600, Acórdão nº 9101002.940, relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(SANTOS, Ramon Tomazela – FAJERSZTAJN, Bruno. Preços de transferência. Frete, seguro e tributos devidos na importação e o método PRL. Revista de Direito Tributário Atual - RDTA, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 84-93, 2013.)

Tal posicionamento é importante, porque independente da norma em vigor, não há alteração no fato de que tais valores não são suscetíveis de eventuais

manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira. E se isso é verdade, e entendo que seja, tais valores devem ser excluídos na apuração do preço-parâmetro.

2.2. Da ilegalidade da IN243:

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

Essa mesma linha de pensamento foi adotada pelo Conselheiro Luís Flávio Neto em declaração de voto nos autos do Processo Administrativo n. 16561.720068/201154, Acórdão n.º 9101.002.323:

A legislação brasileira dos preços de transferência deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Suas normas encontram fundamento especialmente nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por partes independentes (“preço parâmetro” ou “preço arm’s length”), de tal forma que operações realizadas entre partes vinculadas que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o preço parâmetro.

Por meio do controle dos *preços de transferência*, o sistema jurídico ***não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade***, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário ***isonômico***, de forma que, independente de relações societárias mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua ***capacidade contributiva tributada de forma equivalente***.

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

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

Art. 18, II, “d”, 1 da Lei 9.430/96	Art. 12, §11, IN 243/02
II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000) 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na	§ 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

hipótese de bens importados aplicados à produção; 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.	comissões e corretagens pagas; II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa; III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I; IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III; V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.
---	---

O efeito da alteração teve alto impacto na fórmula, como bem apontou o Conselheiro Luís Flávio Neto, peço vênica pela longa transcrição:

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

$$PP = PR - L$$

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

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

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

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

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

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

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

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

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

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

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil. Como se evidenciou no tópico “1”, acima, o legislador ordinário apenas realizou uma reforma legal para incorporar essa “melhoria” em 2012, com a edição da Lei n. 12.715.

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

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

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

Em que:

VDBI → valor declarado do bem importado
 PP → preço parâmetro, preço *arm's length*.
 PR → preço de revenda líquido.
 VA → valor agregado na produção nacional
 L → lucro

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

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

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% \text{ PR}$$

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

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

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

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

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

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

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

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

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

conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”, enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “R\$ 10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

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

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

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

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

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

Chega a pascar o resultado da aplicação da fórmula prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/02 para o método PRL com margem de 60%. A ser correta a interpretação do Fisco, exigir-se-ia, na realidade, que o contribuinte tenha uma desproporcional margem de lucro de 150%, em qualquer hipótese. O raciocínio matemático é imediato: para um produto vendido a 100, com lucro de 60, o custo é de 40. Ora, nesse caso, o lucro (60) é de 150% sobre o custo (40).

Claro que a tal absurdo não chegaria o legislador. Ao contrário, como mencionado, a Lei 9.430/96 jamais pretendeu desestimular a industrialização local. Como visto, quanto maior o valor agregado ao bem produzido no País, tanto menor será a margem de lucro exigida.

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

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

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

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal,

incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

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

-Recurso provido.

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

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA. (TRF 3ª Região, APELAÇÃO CÍVEL Nº 0028202-25.2005.4.03.6100/SP)

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

2.3. Métodos alternativos:

Alega subsidiariamente o contribuinte que caso prevaleça o entendimento da fiscalização, quanto ao meio como o cálculo deve ser realizado, deve ser realizada nova comparação entre o método PRL como calculado pela fiscalização e os demais métodos de PT. Tal entendimento vai conciliar-se com a lógica estabelecida pelo legislador na Lei 9.430/96.

Aqui cabem alguns comentários quanto à racionalidade do art. 20-A introduzido pela Lei 12.715/12, que embasa o art. 40 da atual IN 1.312/12 abaixo colacionado:

Art. 40. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos Capítulos II e III será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte

uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos Capítulos II e III, quando o sujeito passivo, depois de decorrido o prazo de que trata o caput:

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

§ 3º A apresentação de novo cálculo de acordo com outro método, conforme o caput, não afasta a aplicação de multa de ofício sobre eventual diferença de imposto de renda ou de CSLL apurados.

§ 4º A opção de que trata o caput será efetuada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário das operações sujeitas ao controle de preços de transferência.

Referido dispositivo traz uma limitação à possibilidade de o contribuinte alterar o método que deve ser escolhido para o ano-calendário em sua totalidade, evitando que o contribuinte realize cálculos sucessivos durante o ano, alterando o método cada vez que a matemática demonstrar que a alteração do método permite dedução maior. De outro lado, introduz um procedimento que deve ser seguido nos casos em que o método ou algum de seus critérios de cálculo seja desqualificado pela fiscalização!

Importante lembrar que as normas de caráter procedimental têm aplicação imediata. O racional por trás deste entendimento acabou sendo recepcionado no art. 14 do Código de Processo Civil/15: *A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada*. Assim, a meu ver deve ser aplicada ao caso concreto.

Oras, no caso, a fiscalização claramente desqualificou o método de cálculo adotado pelo contribuinte, de outra forma não haveria suposto imposto devido. Assim, desqualificado o cálculo, deveria a fiscalização proceder a intimação do contribuinte para que este apresentasse novo cálculo. O próprio §2º estabelece as hipóteses em que a fiscalização poderá realizar o cálculo e o §3, do art. 40, estabelece a incidência da multa de ofício.

Poderia o legislador ter optado pelo método inquisitório, tendo deixado nas mãos do fisco a escolha do método e recálculo, mas optou por uma aproximação cooperativa, incitando a participação do contribuinte nesse processo. Nessa linha, não poderia a fiscalização realizar o recálculo de ofício, sob o risco de ofensa ao art. 40 da IN 1.312/12 e, conseqüentemente, ao art. 20-A da lei 9.430/96, (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012).

Nessa toada, desqualificado o cálculo do contribuinte, devem ser dada nova oportunidade para que este, excepcionadas as hipóteses no §2 do art. 40, apresente o cálculo

que lhe é mais favorável, o que não se verificou no caso concreto. Assim, prevalecendo o entendimento do fisco, entendo que o processo deve descer em diligência para que seja dada a oportunidade de a Recorrente apresentar os cálculos em consonância com o procedimento previsto na lei 9.430/96 e regulamentado no art. 40 da IN 1.312/12.

2.4 Aplicação do Tratado Brasil-Japão:

Em relação a aplicação do Tratado Brasil-Japão, não assiste razão ao contribuinte. Os tratados convivem harmonicamente com as normas de preços de transferência, via art. 9º (CMOCDE). A única questão que pode ser colocada em relação a tratados, que não é o caso, são as hipóteses de pessoas vinculada prevista no art. 23 que não se enquadram na redação do tratado. O desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão arm's length, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP, cumprindo com o requisito do tratado.

Esta c. Turma já apreciou a matéria em recente julgado que peço vênia para incorporar às minhas razões de decidir:

(...) Ocorre que os acordos então vigentes não definiram, nem limitaram, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas possibilitaram a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, os Acordos não prevêm a utilização de métodos de preço de transferência. No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência a se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Tratase de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas. Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com os suscitados acordos internacionais. (Proc. n. 10283.720642/201114, Acórdão n.1402002.122 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Vale notar que há resposta Solução de Consulta sobre a matéria cuja transcrição se faz por oportuna:

COSIT nº 6, de 23/11/2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: Aplicam-

se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os

preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length.

Do exposto não vejo como prosperar a pretensão da recorrente neste ponto na medida em que o tratado contra bitributação em absolutamente nada obsta a aplicação das regras de Preço de Transferência.

2.5 Juros sobre a multa de ofício:

A CSRF em linha com o que tem decidido o Superior Tribunal de Justiça tem decidido pela incidência de juros sobre a multa de ofício (Processo administrativo 16327.720442/201194, Recurso nº Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101003.004 - 1ª Turma):

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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.

No mesmo julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

3. Conclusão:

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário sob o entendimento (i) da ilegalidade da IN 243, (ii) da indevida inclusão CIF+II no preço praticado, (iii) e a inobservância do prescrito no art.40 da IN1312 que possui eficácia retroativa mínima de modo que deveria ter ocorrido intimação contribuinte.

É como voto

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Redator Designado

Apresento minhas homenagens ao fundamentado voto do Conselheiro relator mas dele, respeitosamente, ousa divergir no que se refere à suposta ilegalidade da IN/SRF/243/2002, a inclusão dos valores de frete e seguro na apuração do preço praticado e a aplicação do art. 20-A da Lei nº 9.430 ao caso em tela.

Quanto ao método PRL, o normativo em questão regulamentou o art. 18, da Lei nº 9.430/96 de forma a evitar distorções na apuração tendo como parâmetro principal o fato de que a operação a ser objeto de avaliação é a importação do insumo.

Sob esse prisma, a sistemática de apuração deve ter como base uma fórmula com escopo na apuração do preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

O entendimento do sujeito passivo parte de uma leitura equivocada do inciso II do mencionado art. 18 abaixo transcrito (destaques acrescidos):

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;

Na redação do item 1, a utilização da contração gramatical da preposição ("de") com o artigo ("o") implica dizer que o valor agregado deve ser diminuído na apuração do preço parâmetro da mesma forma que os descontos, impostos e comissões; e não da margem de lucro como quer ver o sujeito passivo. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores mencionados

Admite-se que a redação do dispositivo não foi das mais felizes. Nesse sentido, vale transcrever as observações da PGFN com base em voto pelo I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

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

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

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

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - \underline{VA}$.”¹

[...]

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.² Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

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

(grifos nossos)

Assim, antes mesmo de se adentrar na proporcionalidade trazida pela IN/SRF 243/2010 já se pode definir como equivocada a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18, da Lei nº 9.430/96.

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência.* 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.

² Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

Por outro lado, na ótica até aqui exposta o ajuste obtido ainda merece aprimoramento.

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

Daí porque se justifica a aplicação da proporcionalidade regulamentada na IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12 que, além de deixar claro que não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No que se refere à ilegalidade da IN SRF 243/2010, o estudo da PGFN traz um comparativo com a revogada IN SRF nº 32/2001 para concluir que as opções interpretativas do art. 18 da Lei nº 9.430/96 conduzem à necessidade de regulamentação interpretativa mais específica sem que isso possa implicar em violação ao texto legal:

[...]

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

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

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

I - preço líquido de venda, a média aritmética 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 - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, **diminuídos dos** descontos incondicionais concedidos, **dos** impostos e contribuições sobre as vendas, **das** comissões e corretagens pagas e **do** valor agregado ao bem produzido no País*

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

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.

[...]

Alega a recorrente que o posterior advento da Medida Provisória nº 478/2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715/2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, demonstram a ilegalidade anterior desse ato normativo.

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478/2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715/2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa. O legislador pode muito bem reformular o texto legal apenas para não deixar dúvidas sobre a interpretação mais adequada de uma dada norma. Isso, de maneira nenhuma, significa que se deva interpretar o texto pretérito a contrário senso.

No que se refere à impossibilidade de dedução dos valores correspondentes a frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço praticado, trata-se de disposição expressa no § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, confirmada na IN/SRF 242/2002.

Além disso, não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a exclusão no preço praticado.

A meu ver a questão foi enfrentada com precisão no acórdão 105-1671 prolatado pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

... A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos

ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de prego de transferência estaria prejudicada.

(.....)

Quanto à jurisprudência, no âmbito administrativo a questão já está consolidada em todas as turmas ordinárias bem como na CSRF como são exemplos os Acórdãos 9101-002.514 e 9101-002.317, em julgamentos recentes,

Na esfera judicial, não há ainda uma consolidação jurisprudencial determinada por Tribunal superior (Recurso Repetitivo ou Repercussão Geral).

Para corroborar os argumentos de que a IN SRF 243/2002 não traz qualquer ilegalidade ou aumento de carga tributária, trago, pelo caráter didático, os exemplos contidos em forma de Anexos ao Acórdão 9101-002.514:

Anexo 1

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PL60 - Interpretação do Sujeito Passivo

(1A) PParam = PLV – ML, onde:

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

(2A) $ML = 60\% * (PLV - VA)$,

onde:

VA é o “valor agregado no País”

Substituindo-se ML contido na equação (1A) por ML conforme descrito na equação (2A) tem-se o seguinte:

$PParam = PLV - 60\% * (PLV - VA)$

$PParam = PLV - 60\% * PLV + 60\% * VA$

(3A) $PParam = 40\% * PLV + 60\% * VA$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será:

(4A) $Adição = PPrat - PParam$, onde:

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3A) por PParam conforme descrito na equação (4A), tem-se:

$$\text{Adição} = \text{PPrat} - (40\% \cdot \text{PLV} + 60\% \cdot \text{VA})$$

$$(5A) \text{ Adição} = \text{PPrat} - 40\% \cdot \text{PLV} - 60\% \cdot \text{VA}$$

Anexo 2

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"

$$(1B) \text{ PParam} = \text{PLV} - \text{ML} - \text{VA}$$

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

- VA é o “valor agregado no País”

$$(2B) \text{ ML} = 60\% \cdot \text{PLV}$$

Substituindo-se ML contido na equação (1B) por ML conforme descrito na equação (2B) tem-se o seguinte:

$$\text{PParam} = \text{PLV} - 60\% \cdot \text{PLV} - \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParam} = 40\% \cdot \text{PLV} - \text{VA}$$

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

$$(4B) \text{ Adição} = \text{PPrat} - \text{PParam}$$

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3B) por PParam conforme descrito na equação (4B), tem-se:

$$\text{Adição} = \text{PPrat} - (40\% \cdot \text{PLV} - \text{VA})$$

$$(5B) \text{ Adição} = PPrat - 40\% * PLV + VA$$

Anexo 3

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 PRL60

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação da mesma norma (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5A) e (5B) presentes nos anexos 1 e 2, respectivamente. O símbolo $\Leftrightarrow$, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

$$(5A) \Leftrightarrow (5B)$$

$$(5A) \text{ Adição} = PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$$

$$(5B) \text{ Adição} = PPrat - 40\% * PLV + VA$$

$$PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA \Leftrightarrow PPrat - 40\% * PLV + VA$$

Ora, como a parcela $(PPrat - 40\% * PLV)$ é igual em ambos os lados da relação, fica claro que, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir-se valor agregado negativo), a adição em (5A) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de $(PPrat - 40\% * PLV_{enB})$, desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação "correta" da mesma norma (5B).

No anexo 4, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 4

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Tabela Exemplificativa

Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito

passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem produzido no país a pessoa não vinculada, em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido no país é o mesmo, e a transação ocorre entre pessoas não vinculadas, o preço de venda do produto produzido no país foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões também permanece constante o valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem, seu preço pode ser livremente ajustado entre as pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto a pessoa vinculada com o valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

Lei 9.430/96- Interp. do Contrib. - Anexo 1	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
$ML = 60\% * (PLV - VA)$	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
$PParam = PLV - ML$	430,00	430,00	430,00	430,00	430,00
Adição = PPrat - PParam	0,00	0,00	170,00	470,00	770,00

Lei 9.430/96- Interp. Correta - Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
$ML = 60\% * (PLV)$	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00

PParam = PLV-ML-VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Anexo 5**Instrução Normativa SRF nº 243/2002 PRL60**

O objetivo do presente anexo é representar matematicamente o cálculo do PRL60 previsto no art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002

(1C) PParam = PartBI → PP – ML, conforme art. 12, § 11, V, da IN SRF 243/2002.

(2C) ML = 60%* PartBI → PP, conforme art. 12, § 11, IV, da IN SRF 243/2002.

Substituindo-se ML contido na equação (1C) por ML conforme descrito na equação (2C), tem-se:

$$PParam = PartBI \rightarrow PP - 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

(3C) PParam = 40%* PartBI → PP, onde:

PartBI → PP é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, III, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(4C) PartBI → PP = %PartBI-> PP*PLV, onde:

%PartBI-> PP é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 11, II, da IN SRF 243/2002, ou seja:

(5C) %PartBI-> PP = PPrat/(PPrat + VA)

Substituindo (5C) e (4C) em (3C), teremos:

(6C) PParam = 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

Adição = PPrat – PParam, onde:

Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativo, não haverá adição.

(7C) Adição = PPrat – 40%*PLV*PPrat/(PPrat + VA)

Anexo 6**PRL60 Adição ao Lucro Real**

IN SRF 243/2002 vs. "Correta" Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5B) e (7C) presentes nos anexos 2 e 5, respectivamente. O símbolo $\Leftrightarrow$, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

$$(5B) \Leftrightarrow (7C)$$

$$(5B) \text{ Adição} = PPrat - 40\% \cdot PLV + VA$$

$$(7C) \text{ Adição} = PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$$

$$PPrat - 40\% \cdot PLV + VA \Leftrightarrow PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$$

O exame da relação acima requer um pouco mais de atenção. Repare que na equação (5B), se multiplicarmos o termo $(40\% \cdot PLV)$ por 1 não a alteraremos em nada ($40\% \cdot PLV = 40\% \cdot PLV \cdot 1$). Veja também que na equação (7C) o mesmo termo $(40\% \cdot PLV)$ está multiplicado pelo termo $(PPrat / (PPrat + VA))$.

É fácil ver que o termo $(PPrat / (PPrat + VA))$ será sempre um número maior que zero e menor ou igual a 1.

Assim, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir valor agregado no país negativo), a adição em (7C) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de $(PPrat - 40\% \cdot PLV)$, desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF 243/2002 (7C) resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430/96 (5B). Ou seja:

$$(7C) \leq (5B), \text{ onde o símbolo } \leq \text{ significa menor ou igual.}$$

No anexo 7, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

Anexo 7

PRL60 Adição ao Lucro Real

Tabela Exemplificativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243/2002, e a aplicação do mesmo método segundo a "correta" interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o produto produzido no país é o mesmo em todos os cenários, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, o mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recordese também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto à pessoa vinculada, com o valor agregado no país, se aproxima ou supera o preço líquido de venda do produto produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

IN SRF 243/2002- Anexo 5	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
%PartBI->PP = PPrat/(PPrat + VA)	66,67%	85,71%	92,31%	94,74%	96,00%
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
PartBI->PP = %PartBI>PP*PLV	666,67	857,14	923,08	947,37	960,00
ML = 60%*PartBI> PP	400,00	514,29	553,85	568,42	576,00
PParam = PartBI>PP - ML	266,67	342,86	369,23	378,95	384,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	230,77	521,05	816,00

Lei 9.430/96- Interp. Correta – Anexo 2	A	B	C	D	E
PPrat	100,00	300,00	600,00	900,00	1.200,00
VA	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PLV	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ML = 60%PLV	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
PParam = PLV - ML -VA	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Adição = Pprat - PParam	0,00	0,00	250,00	550,00	850,00

Em relação à adequação do método de apuração dos ajustes de preços de transferência, esclareça-se de imediato que não houve qualquer desprezo pela Fiscalização dos métodos adotados pela recorrente. A apuração feita pelo método PIC não foi questionada. Nas situações em que a empresa utilizou o PRL o Fisco também não questionou a escolha do método mas sim a sistemática de apuração.

À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida, o que foi feito. Não há que se falar na aplicação do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 ao caso presente, eis que o texto legal é literal em estabelecer a aplicabilidade a partir do ano-calendário de 2012.

Do exposto , voto por negar provimento integralmente ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto