



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

Processo nº 10283.720630/2008-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.270 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2018
Matéria GLOSA CUSTO, PREÇO TRANSF, IN SRF 243/2002
Recorrente KODAK DA AMAZONIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. MÉTODO MAIS BENÉFICO.

A Lei nº 9.430, de 1996 e a IN nº 243, de 2002, autorizam o contribuinte a adotar o valor mais benéfico de preço de transferência, se a empresa efetuar as apurações por vários métodos; se a empresa optou pelo método PRL 60%, sem apurar pelos demais, não há previsão para que o órgão fiscalizador levante dados e efetue também cálculos pelos outros métodos, que o contribuinte não adotou, nem calculou para fins de comparação, sendo incabível alegar cerceamento de defesa, neste caso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2003

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2003

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL.

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

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

Relatório

Trata o processo dos autos de infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R\$1.714.729,72, devido à infração 001 - GLOSA DE CUSTOS, referente à diferença de valores de custos decorrente de conversão irregular de moeda, quando da importação do produto 8036345, conforme reconhecido pelo contribuinte na carta-resposta datada de 28/05/2008 (fls.103/306-numeração manual), fato gerador em 31/12/2003, apenada com multa de ofício de 75%; infração 002 - NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, BENS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR DE PESSOA VINCULADA, fato gerador em 31/12/2003, multa de 75%; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$617.302,69, relativa às mesmas infrações, multa de 75%, págs. 8/66; a descrição dos fatos e da autuação consta do auto de infração de IRPJ.

2. Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, págs. 471/545, que foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA - DRJ/BEL, Acórdão nº 01-13.072 de 129 de fevereiro de 2009, págs. 627/640, que considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário *in totum*, destacando que a infração 001 não foi impugnada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

IMPUGNAÇÃO PARCIAL. COBRANÇA IMEDIATA.

Em caso de impugnação parcial, a matéria não impugnada deve ser apartada dos autos para cobrança imediata.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento

dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, salvo quando tenha gerado uma súmula vinculante, nos termos da Emenda Constitucional n.º45.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa editada pela autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

IMPORTAÇÕES. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração do preço praticado 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.

APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPRESTABILIDADE DA DOCUMENTAÇÃO SUPORTE. NOVA APURAÇÃO. Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando qualquer dos métodos previstos na legislação.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

INIMPUTABILIDADE. A inimputabilidade prevista no art. 100 do CTN só é possível nos caso de observância das normas complementares, taxativamente enumeradas pelo mesmo dispositivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

Ementa: Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o que foi decidido para o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Lançamento Procedente

3. Cientificado em 27/04/2009, pág. 648, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 655/747, em 26/05/2009, tempestivo, resumido a seguir.

-
4. Diz que foi autuado em face da não adição de suposto excesso de custos de bens adquiridos de pessoas vinculadas situadas no exterior, verificado pelo método do preço de transferência; que a fiscalização desconsiderou a metodologia de cálculo da Recorrente, método PRL-60%, na apuração do preço parâmetro de importação, e refez, aplicando metodologia de cálculo da IN SRF nº 243, de 2002, e adicionando o custo do frete (CIF), ou seja, metodologia diversa daquela estabelecida pela Lei nº 9.430, de 1996.
5. Informa que já recolheu o valor devido, relativo à parcela não impugnada.
6. Reclama de preterição do direito de defesa na lavratura do auto de infração, pela fiscalização, que justificou o encerramento do procedimento, com base na suposta ausência de documentos suficientes a comprovar o critério de cálculo e não diligenciou em buscar a verdade dos fatos, pois os documentos apresentados não foram analisados com a devida profundidade e diligência, o que justifica a nulidade.
7. Acusa que tanto o auto de infração como o Acórdão DRJ feriram o princípio da Busca da Verdade Material pois o último foi fundamentado pela DRJ/BEL com base nos documentos trazidos pela parte contrária e a autoridade administrativa competente não fica obrigada ao exame ao que foi alegado em 1ª Instância, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.
8. Reclama da imprecisão da matéria tributável, o que enseja o cancelamento dos autos de infração, devido tanto à aplicação indiscriminada da IN SRF nº 243, de 2002, quanto pela adição do custo do frete (CIF) no cálculo do preço parâmetro; que é imprescindível alterar o critério, pois deveria ter sido considerado o preço FOB das importações e o critério de cálculo da Lei nº 9.430, de 1996.
9. Diz que, tendo a fiscalização desconsiderado o método escolhido pela Recorrente, deveria, nos termos do § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, ter efetuado os cálculos pelos outros métodos e aplicado o mais benéfico, sendo descabida a alegação fiscal de que a Recorrente não tinha apurado o preço parâmetro por mais de um método; e a acusação de que não disponibilizou documentos é ainda mais grave e prejudicial; ressalta que a autoridade fiscal está obrigada a adotar o método mais benéfico para o contribuinte, depois de ter apurado o preço parâmetro pelos três métodos existentes: PIC, CPL e PRL, o que não foi feito, invalidando a autuação, pois a Recorrente havia escolhido o PRL - 60% e não está obrigada a fazer os cálculos pelos três métodos e disponibilizar os dados para a fiscalização, ou seja, executar o trabalho desta; reitera que a autoridade fiscal não observou a verdadeira essência no princípio do *arm's length*, na busca da verdade material, e os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, do não-confisco e da aplicação da lei mais benéfica, art. 106 do CTN.
10. Sobre o método PIC, aponta que a Fiscalização tem acesso ao Siscomex de onde poderia extrair informações relativas a operações semelhantes às da Recorrente.
11. Acusa de ilegal a IN SRF nº 243, de 2003, argumento que a DRJ não julgou a acusação de ilegalidade dizendo não ser de sua competência, mas a Recorrente quis só demonstrar a impropriedade do lançamento com base em IN que extrapolou seus limites de competência, ao inovar o critério de cálculo da Lei nº 9.430, de 1996; cita decisões do Conselho de Contribuintes que apreciaram a questão e afirma:

91. Muito embora o Sr. AFRFB tenha se fundamentado na IN SRF nº 243/02 para refazer o referido cálculo, tal IN diverge da Lei nº 9.430/96 quanto ao cálculo do preço parâmetro através do método PRL-60%.

92. Isso porque, enquanto a Lei determina que o preço parâmetro calculado pelo método PRL-60% deva ser o resultado decorrente da margem de lucro de 60% apurada sobre a média aritmética dos preços de revenda dos bens diminuída do valor agregado no país (entre outros valores irrelevantes para a discussão), a IN SRF no 243/02 desvirtua esse comando determinando que a margem de lucro de 60% deve ser calculada sobre a receita líquida proporcional ao produto importado (entre outros valores irrelevantes para a discussão).

93. Ou seja, o valor agregado acaba sendo completamente ignorado na sistemática do cálculo do preço parâmetro, adotada pela IN SRF nº 243/02.

12. E explica que:

96. O art. 18, inciso II, alínea d, item 1, da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/00, é claro ao dispor sobre o cálculo do método PRL-60%, verbis:

"Artigo 18 — (...)

- 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:

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;

..."

97. Da leitura do artigo acima transcrito, fácil é o entendimento de que a intenção do legislador era retirar do cálculo o valor agregado, diminuindo-o da média ponderada do valor líquido de vendas, e sobre este resultado aplicar a margem de 60%.

98. A contrario sensu, o art. 12, § 11, da IN nº 243/02, impõe a utilização de uma margem de lucro de 60% sobre os custos de importação de matérias-primas considerando um preço de venda líquido proporcional à participação do custo da matéria-prima importada no custo total do produto acabado.

99. Explica-se. De acordo com a IN, a margem de 60% deve ser aplicada diretamente no percentual de participação da matéria-prima importada no produto acabado, reduzindo consideravelmente o preço parâmetro.

100. Logo, com a redução do preço parâmetro, evidentemente que o ajuste calculado será muito maior.

13. E apresenta exemplo de cálculos para evidenciar que o preço parâmetro calculado segundo a IN SRF nº 243, de 2002, é consideravelmente menor quando comparado com o cálculo da Lei nº 9.959, de 2000 (que alterou a Lei nº 9.430, de 1996), acarretando excessivos ajustes a serem adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; por isso, é flagrante a distorção no cálculo do preço parâmetro na interpretação da Fiscalização.

14. Afirma que é ilegal e inconstitucional a IN SRF nº 243, de 2002, no que tange à mensuração do parâmetro de preço com base no PRL-60%, cita acórdãos do CARF e opiniões de autores.

15. Sobre a inclusão do frete pago a terceiros no cálculo do preço parâmetro, discorda ter interpretado de forma equivocada o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pois o preço FOB deve ser adotado sem a inclusão do valor do frete pago a terceiros; assevera que, para que não restassem dúvidas quanto às parcelas que se sujeitam ao controle de dedutibilidade, o legislador foi cuidadoso ao indicar que, tanto as parcelas de frete, como as de seguro e imposto de importação, integrariam a parte dedutível do preço, uma vez que não representam quaisquer parcelas pagas a pessoas vinculadas; aduz que a Lei 9.430, de 1996, não impõe a inclusão no cálculo do preço parâmetro desses encargos pagos a terceiros, que não a pessoa vinculada. Logo, não pode a IN 243/2002, no § 40 do art. 40, impor tal acréscimo; cita Acórdãos do Conselho de Contribuintes; diz que o disposto no parágrafo 6º, do art.18, não significa inserção do frete, seguro e tributos sobre importação, na composição do preço praticado que se sujeitará à comparação, mas, sim, que estes são dedutíveis além do que for apurado mediante a aplicação dos três métodos; que frete e seguro somente são justificados como Preço Praticado quando a importação de pessoa vinculada for CIF, mas não como preço pago pelo bem e sim como preço de serviço de transporte, apartado do preço do bem; que o "caput" do art. 18 alude que *"custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos"*, é dizer, somente se consideram para fins de comparação os custos, despesas e encargos devidos a pessoa vinculada; que não é possível a distinção entre os métodos PRL e PIC, porque o § 6º se aplica aos três métodos dos incisos do "caput", eis que não há direcionamento a qualquer um deles em particular, como ocorre nos parágrafos 2º e 3º. Quando a lei tratou separadamente de um determinado método, o fez expressamente.

Como se vê, o preço praticado com base no valor CIF é muito superior àquele com base no valor FOB, uma vez que inclui parcelas que não são pagas à pessoa vinculada de quem se importou a matéria-prima.

*147. Essa diferença é bastante relevante e leva ao necessário cancelamento ou, no mínimo, à anulação dos Autos de Infração, eis que foram utilizados critérios **equivocados** para composição do preço praticado e, por consequência, para a constituição do crédito tributário.*

16. Pleiteia que deve ser afastada a aplicação de penalidades, os juros e a correção monetária dos tributos exigidos; deve ser excluída a taxa Selic, bem como as multas aplicadas, por força do art. 100 do CTN; cita Acórdão do Conselho de Contribuintes.

17. Acusa de indevida a cobrança da taxa Selic sobre a multa de ofício, pois ofende o princípio da legalidade, assegurado pela CF, de 1988 (arts. 5º, II e 150, I) e pelo CTN (art. 97), e art. 20, I, da Lei nº 9.784, de 1999; se mantida, advoga que os juros se limitem a 1% ao mês e cita Acórdão do Conselho de Contribuintes.

18. Se mantida a multa de ofício, deve se limitar a 30%, conforme decisões do STF e TRF5.

Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

1 Nulidade

19. Acusa que a fiscalização desconsiderou a metodologia de cálculo da Recorrente, método PRL-60%, e refez aplicando metodologia da IN SRF nº 243, de 2002, e adicionando o custo do frete (CIF), ou seja, utilizou metodologia diversa daquela estabelecida pela Lei nº 9.430, de 1996. Pleiteia nulidade dos autos, devido a preterição do direito de defesa pois a fiscalização encerrou o procedimento, com base na suposta ausência de documentos suficientes a comprovar o critério de cálculo e não diligenciou em buscar a verdade dos fatos; diz que, tendo a fiscalização desconsiderado o método escolhido pela Recorrente, deveria, nos termos do § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, ter efetuado os cálculos pelos outros métodos e aplicado o mais benéfico, sendo descabida a alegação fiscal de que a Recorrente não tinha apurado o preço parâmetro por mais de um método; e a acusação de que não disponibilizou documentos é ainda mais grave e prejudicial; ressalta que a autoridade fiscal está obrigada a adotar o método mais benéfico para o contribuinte, depois de ter apurado o preço parâmetro pelos três métodos existentes: PIC, CPL e PRL, o que não foi feito, invalidando a autuação.

20. O procedimento fiscal iniciou-se em 17/04/2007 e se encerrou em 27/06/2008, com a ciência dos autos; portanto, desenvolveu-se na vigência da IN SRF nº 243/2002, assim como o fato gerador, em 2003.

21. O contribuinte foi intimado a informar o método de determinação do preço de transferência, apresentar as memórias de cálculo e a documentação de suporte correspondentes (pág. 70); a empresa apresentou "*01- CD-ROM Contendo os arquivos em excel do preço de transferencia do ano de 2003*", que estão impressos às págs. 106, 108, 110 e 112; a fiscalização cientificou o contribuinte mediante Termo de Constatação de que as informações foram apresentadas de forma sintética, não permitindo a identificação dos preços de transferência individualizada por produto ou insumo importado, bem como não foram apresentadas as memórias de cálculo e a documentação utilizada como suporte, conforme previsto na IN SRF nº 243, de 2002, art. 40, incisos I e II, o que autoriza o AFRF, com base em documentos de que dispuser, aplicar um dos métodos referidos na IN SRF nº 243, de 2002, págs. 114/115; o contribuinte foi intimado a fornecer dados e documentos de importações, estoques, vendas, insumos, enfim, dados necessários à apuração e na forma das planilhas que a fiscalização lhe apresentou e foi advertido que a falta de apresentação dos elementos solicitados implicaria na apuração, pela Fiscalização com as informações e documentos de que dispusesse e aplicando um dos métodos referidos na Instrução Normativa nº 243/2002, págs. 116/134, 174/175, 220/222; a empresa

requereu dilações de prazo e ao fim, apresentou as planilhas com os dados requerido, págs. 144/168; a fiscalização cientificou o contribuinte do Termo de Intimação para Prestação de Esclarecimentos, no qual apresenta os valores de Ajuste Total, por cada insumo, que apurou pelo mesmo método que o contribuinte informou ter utilizado, isto é, PRL 60%, porém com resultados diferentes; a fiscalização encontrou valores a ajustar e o contribuinte havia apurado zero, págs. 182/202; novamente a fiscalização, via Termo de Constatação e Reintimação para Prestação de Esclarecimentos, reapresentou os cálculos e intimou-o a se manifestar quanto às diferenças apuradas, págs. 216/218; a Autuada respondeu que as diferenças decorrem da aplicação da IN SRF nº 243, de 2002, no que esta é divergente da Lei nº 9.430, de 1996, quanto ao cálculo do preço parâmetro através PRL 60%, questão que está em litígio nestes autos, págs. 224/230.

22. Da descrição supra se evidencia que a fiscalização não modificou o método de apuração pelo qual a Autuada havia optado, PRL 60%, mas refez a apuração, segundo o procedimento determinado pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

23. E tais elementos, não são hipóteses de nulidade, pois estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

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

24. Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

25. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

1.1 PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

26. Argumenta que a fiscalização não diligenciou em buscar a verdade dos fatos, pois os documentos apresentados não foram analisados com a devida profundidade e diligência e porque a Fiscalização não efetuou a apuração mediante os três métodos, PIC, CPL e PRL 60%, para identificar qual seria o mais benéfico.

27. Já se avaliou no item precedente que o método utilizado pela fiscalização foi o mesmo pelo qual optou o contribuinte.

28. A IN SRF nº 243, de 2002, especifica que a empresa submetida à fiscalização deverá fornecer a indicação do método por ela adotado e fornecer a documentação utilizada como suporte para a apuração; no caso, o Autuante informou que o método praticado pela empresa foi o PRL60%; a fiscalização e utilizou os dados fornecidos pelo contribuinte e revisou os cálculos.

29. A empresa não informou que tivesse efetuado cálculos segundo os outros métodos além do citado e no recurso voluntário acusa ser esta obrigação da fiscalização e assevera que não cabe à Recorrente arcar com esta obrigação da Administração Tributária.

30. A Lei nº 9.430, de 1996 e a IN nº 243, de 2002, autorizam o contribuinte a adotar o valor mais benéfico de preço de transferência, se a empresa efetuar as apurações por vários métodos; se a empresa optou pelo método PRL 60%, sem apurar pelos demais, não há previsão para que o órgão fiscalizador levante dados e efetue também cálculos pelos outros métodos, que o contribuinte não adotou, nem calculou para fins de comparação.

31. Portanto, descabe a alegação de cerceamento no direito de defesa do contribuinte.

2 Preço de Transferência. Apuração do Preço Parâmetro.

32. Após intimar o contribuinte a lhe fornecer planilhas de importações, estoques iniciais e finais, vendas, produtos fabricados com insumos importados de empresas vinculadas, custos unitários de importação, preços-parâmetro, valores de ajustes unitários e totais, custos médios anuais de produção dos produtos vendidos, no ano 2003, o Autuante elaborou os cálculos dos preços parâmetro, a fim de verificar os custos dos produtos fabricados com insumos importados de empresas vinculadas e os apresentou ao contribuinte e destacou:

Ressalta-se que o método de cálculo para o preço de transferência utilizado pela fiscalização foi o mesmo que o utilizado pelo contribuinte. A diferença está nos valores de ajustes calculados pela fiscalização e pelo fiscalizado.

33. E afirma o Autuante que os cálculos foram elaborados de acordo com as determinações dos artigos 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430/96, no Artigo 2º da Lei nº 9.959, de 2000, nos artigos 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 2002, art. 45 da Lei nº 10.637, de 2002, regulamentados pelos arts. 241 e 245, do Decreto nº 3.000, de 1999, e disciplinados pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, e transcreve o art. 12 desta.

34. A Recorrente questiona, em síntese:

- a. que a fiscalização desconsiderou o método escolhido pela Recorrente, por isso, deveria obedecer ao § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996: (*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.*);
- b. IN SRF nº 243, de 2002 é ilegal, pois extrapolou a Lei; nela o valor agregado no País é ignorado; a margem de lucro de 60% é aplicada diretamente no percentual de participação da matéria-prima importada no produto acabado,

reduzindo consideravelmente o preço parâmetro, ou seja, o valor agregado acaba sendo completamente ignorado na sistemática do cálculo;

- c. que o disposto no §6º, do art. 18, não significa inserção do frete, seguro e tributos sobre importação, na composição do preço praticado que se sujeitará à comparação, mas, sim, que estes são dedutíveis além do que for apurado mediante a aplicação dos três métodos; que frete e seguro somente são justificados como Preço Praticado quando a importação de pessoa vinculada for CIF, mas não como preço pago pelo bem e sim como preço de serviço de transporte, apartado do preço do bem;
- d. que o custo do frete pago a terceiros, não vinculados não deve ser considerado, mas sim o preço FOB.

2.1 INTERPRETAÇÃO DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. DEMONSTRATIVO APRESENTADO PELA RECORRENTE, NO RECURSO VOLUNTÁRIO, PÁG. 711.

35. Alega que efetuou a apuração segundo a Lei nº 9.430, de 1996, em 2003:

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

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

36. O contribuinte exemplificou que o cálculo de acordo com a Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações da Lei nº 9.959, de 2000, é:

1	2	3	4	5	6	7
Preço mé	(-) desc incond	(-) Valor agreg	Margem 60% (sobre	Preço Parâmetro (mé aritm	Valor	Ajuste
venda	impostos e contr	no País	Preço Venda Líquido*	Preço venda Líquido*(-)	da	
	s/venda (-) comiss		(-) Valor agreg no	margem de lucro 60%)	import	
	e corretagens		País)		ação	

1.000,00	180,00	330,00	294,00	526,00	500,00	Não há
----------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Preço Venda líquido* (1)-(2)

37. A mesma demonstração, explicitando a participação percentual em relação ao Preço de Venda Líquido*, é:

Preço médio de venda	1.000,00	
(-) desc incond (-) imp e contr s/venda (-) comiss e corretg	180,00	
(=) Preço de Venda líquido	820,00	100,00%
(-)Valor agreg no País	330,00	40,24%
Margem 60% (sobre Preço Venda Líquido* (-) Valor agreg no País)	294,00	35,85%
Preço Parâmetro (mé aritm Preço Venda Líquido* (-) margem de lucro 60%)	526,00	64,15%

38. Observa-se que a soma do valor agregado no País, mais o Preço Parâmetro do insumo importado, perfaz 104,39% do Preço de Venda Líquido, o que, certamente, não vem de encontro à determinação da lei de margem de lucro de 60%!.

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

2.2 ENTENDIMENTO DA RFB. ACÓRDÃO Nº 9101.002.835 DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FICAIS - CSRF, DE 12/05/2017. LEGALIDADE IN SRF Nº 234, DE 2002.

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

"Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator Designado.

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

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

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de

planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's lenght. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96¹⁷. Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquela princípio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em eixo gramatical, no sentido de que não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor agregado*, que estaria concordando com a expressão *deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*.

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

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

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

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

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

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

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

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

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

Desenvolvendo a equação:

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

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

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

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

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

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

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor

agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

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

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

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

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

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

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ou, ainda, por:

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

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

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

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

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

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

CTBP

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

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

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

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

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

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

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

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

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

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

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

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

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

RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico, (grifei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Apelação improvida.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2.1 Apuração fiscal, neste processo.

41. O Autuante demonstra os valores de Preços Parâmetro apurados, à pág. 52, na PLAN8. Método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, da qual se extrai a primeira linha:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Cód Insumo	Custo unit Imp	Cód Vendido	Pr Quant Vendida	Preço Líqu Unit Venda	Custo Médio Produção	Valor agregado (6-2)	Part Percentual (2/6)	Rec Líqu Proporc (8x5)	Margem de Lucro (60% de 9)	Preço Parâmetro (9-10)	Valor Ajuste Unit (2-11)	Valor Ajuste Total (4x12)
8000549	1,15	6464614 Total	1.008.200	3,56	1,60	0,45	71,88%	2,56	1,54	1,02	0,13	127.537,30

42. A mesma demonstração, explicitando a participação percentual, é:

	R\$ unitário	%
Preço mé venda		
(-) desc incond (-) impostos e contr s/venda (-) comiss e corretg		
(=) Preço de Venda líquido *	3,56	100,00%
Valor agregado	0,45	12,64%
Preço Parâmetro	1,02	28,65%
Valor da importação	1,15	

43. Observa-se que a soma do valor agregado no País, mais o Preço Parâmetro do insumo importado, perfaz 41,29% do Preço de Venda Líquido, restando a Margem de lucro de 58,71% sobre o Preço de Venda Líquido*. Isso porque o Autuante a fim de apurar a Margem de 60% tomou por base o valor do Preço de Venda Líquido* proporcional à participação do custo do insumo importado (a preço praticado) sobre o custo total de produção.

44. A abordagem do autuante foi apurar a ML60% relativa somente ao insumo importado, na proporção em que este participa do produto fabricado, consoante determina a IN SRF nº 243, de 2002.

2.2.1.1 Valor agregado.

45. E como se observa, o valor agregado foi levado em consideração, ao contrário do que afirma o Recorrente; o Autuante deduziu o valor agregado no País, subtraindo do custo total de produção informado pela recorrente, o valor do insumo importado pelo preço praticado (pois a apuração do custo total de produção do contribuinte incluiu o insumo importado pelo preço praticado); e a partir daí, refez a apuração do preço parâmetro deste mesmo insumo.

2.2.2 Comparação entre as interpretações da Recorrent, e do Autuante, utilizando os valores da PLAN08 de pág. 52

46. Tomou-se o primeiro insumo da PLAN08, um intermediário e o último, como amostragem, para a comparação das apurações.

2.2.2.1 Cálculo da Recorrente.

Cód Insumo	Preço mé(-) desc venda unitário incond (-) imp e contr s/venda (-) comiss e corretg	Valor agreg no País	Margem 60% (sobre Preço venda Líquido* (- Valor agreg no País)	Preço Parâmetro (mé aritm Preço venda Líquido*(- margem de lucro 60%)	Valor da importação	Ajuste unitário	
8000549	-	-	0,45	1,87	1,69	1,15	-0,54 sem ajuste
8000549	Preço venda líquido* (1)-(2)	3,56					
8000549	-	-	1,37	2,24	2,86	1,15	-1,71 sem ajuste
8000549	Preço venda líquido* (1)-(2)	5,10					
M8000911	-	-	6,12	4,33	9,01	1,47	-7,54 sem ajuste
M8000911	Preço venda líquido* (1)-(2)	13,34					
M8000911	Preço venda líquido* (1)-(2)	13,34					

2.2.2.2 Cálculo da Fiscalização.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Cód Insumo	Custo unit Imp	Cód Vendido	Quant Vendida	Preço Líqu Unit Venda	Custo Médio Produção	Valor agregado (6-2)	Part Percentual (2/6)	Rec Líqu Proporc (8x5)	Margem de Lucro (60% de 9)	Preço Parâmetro (9-10)	Valor Ajuste Unit (2-11)	Valor Ajuste Total (4x12)
8000549	1,15	6464614 Total	1.008.200	3,56	1,60	0,45	71,88%	2,56	1,54	1,02	0,13	127.537,30
8000549	1,15	6464663 Total	1.924.304	5,10	2,52	1,37	45,63%	2,33	1,40	0,93	0,22	421.514,21
M8000911	1,47	6467658 Total	100.660	13,34	7,59	6,12	19,37%	2,58	1,55	1,03	0,44	43.942,67

2.2.2.3 Comparação e conclusões.

Ajustes

Cód Insumo	Contribuinte	AI
8000549	-0,54 (sem ajuste)	0,13
8000549	-1,71 (sem ajuste)	0,22
M8000911	-7,54 (sem ajuste)	0,44

2.3 INCLUSÃO DAS DESPESAS COM FRETES, NO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.

47. Determina o RIR de 1999:

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

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

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

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

49. Essa redação continuou a mesma até a MP nº 563, de 3 de abril de 2012, ser convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, quando a redação passou a ser a seguinte (art. 48), com vigência a partir de 01/01/2013:

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

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

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

a. O art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme redação em 2003, somente autoriza a dedução de custo relativo a bens e serviços adquiridos de pessoa vinculada no

exterior, até o limite de valor apurado por um dos métodos que define: Método dos Preços Independentes Comparados - PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, ou o valor de aquisição e inclui frete e seguro e tributos na importação: "§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, (...); e § 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último..", e "§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação."

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

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

Apuração do Custo dos estoques de matérias primas e outros itens dos estoques, exceto os produtos em processo e acabados. 1. Componentes do Custo: Estes tipos de itens têm normalmente seu custo identificado pela documentação de compra (Notas fiscais , etc). Todavia o conceito de custo de aquisição é que deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o item no estabelecimento da empresa. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 16- Estoques, o valor do custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação. Para isso, define que o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (...) No caso de importações de matérias primas, ao custo deve ser adicionado o imposto de importação, o IOF incidente sobre operações de câmbio, os custos alfandegários e outras taxas, além dos serviços de despachante correspondente. (Grifou-se.)

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

53. Obviamente, o valor do Preço Praticado, a ser comparado com o Preço Parâmetro, também deve incluir tais parcelas (que são em valor igual) e deve ser destacado que, no presente caso, o Autuante demonstrou na PLAN6 - Importações Seleccionadas pela Fiscalização, de Empresas Vinculadas, págs. 36/48, que o Custo Unitário de Importação que utilizou nos cálculos incluiu fretes e seguros.

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

3 Multa de Ofício. 75%

55. Pleiteia a redução da multa de ofício para 30%.

56. O dispositivo que regula a multa de ofício aplicada, conforme indicado no auto de infração, foi o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

57. Portanto, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto para o lançamento de ofício, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

58. Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da proporcionalidade. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

59. Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, definido em lei, sobre o valor de impostos e contribuições não recolhidos.

4 Juros De Mora. Taxa Selic.

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

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

5 Juros sobre multa de ofício.

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

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

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

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

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

*Acórdão nº 1401001.578 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2016*

Ementa: (...)

JUROS SOBRE MULTA

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

Acórdão nº 9303003.476 – 3ª Turma

Sessão de 24 de fevereiro de 2016

Ano calendário: 2007

Ementa: JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Recurso nº Voluntário

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

Sessão de 03 de março de 2016

Matéria IRPJ. Glosa de participação nos lucros e resultados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

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

Tipo do Recurso: Recurso nº Especial do Contribuinte

Data da Sessão: 03/04/2018

Acórdão nº: 9101003.510

Voto vencedor:

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

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

Ressalvo que em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdãos 9101003.053 e 9101003.216, dentre outros). Ocorre que, diante de reiterados julgamentos em que restei vencida, curvo-me ao entendimento predominante do Colegiado, ponderando que a matéria é unicamente de direito e há orientação prevalecente na jurisprudência do CARF pela manutenção da cobrança de juros sobre a multa. A esse respeito, destaco voto elaborado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Presidente desta Turma e do CARF (acórdão 9101003.376): (...)

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

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

(...)

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

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

66. Finalmente a Súmula CARF nº 5:

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

67. E o CTN determina:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

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

Processo nº 10283.720630/2008-94
Acórdão n.º **1201-002.270**

S1-C2T1
Fl. 31

6 Conclusão.

Voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los

Processo nº 10283.720630/2008-94
Acórdão n.º **1201-002.270**

S1-C2T1
Fl. 32
