



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

Processo n° 10283.721246/2008-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.026 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2013
Matéria IRPJ/CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente SHOWA DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.

A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.

A IN SRF n° 243/2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, em: por unanimidade de votos, rejeitar os pedidos de alteração do método de cálculo do preço-parâmetro e da inaplicabilidade do método PRL 60 no cálculo do preço-parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no Brasil; e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para considerar ilegal o método de cálculo PRL 60 constante da IN SRF n° 243/2002. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Plínio Rodrigues Lima (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício e Redator designado.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Marcelo Baeta Ippolito, Orlando Jose Gonçalves Bueno e Nereida de Miranda Finamore Horta.

Relatório

Consta do Acórdão da 1ª Turma da DRJ/BEL proferido em 09/06/2011 (Fls. 230 a 233):

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 08-21, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, ano(s)-calendário 2003, com crédito total apurado no valor de R\$ 7.361.896,06, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 28/11/2008.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Falta de adição ao lucro líquido da parcela dos custos que excede ao preço parâmetro de transferência.

Extrai-se ainda dos autos que o sujeito passivo apurou seu preço parâmetro de transferência pelo método do Custo de Produção mais Lucro — CPL, todavia não apresentou a documentação de suporte do cálculo. Razão pela qual a fiscalização desconsiderou o cálculo do contribuinte e apurou o preço parâmetro pelo método Preço de Revenda menos Lucro -PRL. Fato que resultou nos ajustes efetuados de ofício de que tratam os Autos de Infração.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 75 %.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 16/12/2008 (fls. 09 e 16) e apresentou sua impugnação em 14/01/2009 (fls. 151-195), na qual alegou em síntese que:

Do vínculo nas operações

1 - A fiscalização não poderia ter apurado o preço sob a sistemática do PRL porque as operações que serviram de base de cálculo do preço parâmetro foram efetuadas com pessoas jurídicas vinculadas na forma do art. 23, V, da Lei nº 9.430/96;

2 - O vínculo está comprovado por meio do Contrato Social, na qual consta como sócia da impugnante a empresa MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA - localizada em Manaus e que possui aproximadamente 30% do capital social - com quem são realizadas a quase totalidade das operações de venda dos produtos fabricados;

O vínculo também resta comprovado pelo fato das empresas estarem sob controle do mesmo grupo econômico, bem como pelo fato da recorrente ter relação de exclusividade com a MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA;

Da ilegalidade da IN

4 - A apuração do preço PRL-60 sob critérios da IN SRF nº 243/2002 é ilegal e inconstitucional porque esta instrução normativa criou uma sistemática de cálculo do preço parâmetro não prevista em lei;

5 - Ainda que não seja possível ser declarada a inconstitucionalidade da IN SRF nº 243/2002, deve-se afastar a aplicação da legislação contrária à Carta Maior;

Da multa de ofício

6 - A multa de 75 % tem caráter de confisco;

7 - A multa de 75% é indevida porque a impugnante não praticou nenhum ilícito tributário, ao contrário, recolhera nos prazos legais os tributos devidos, calculados nos termos expostos na impugnação.

A DRJ /BEL assim fundamentou o referido Acórdão:

Da tempestividade e da admissibilidade

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regulamentou o Processo Administrativo Fiscal, em seu artigo 15, limitou o prazo para apresentação da impugnação em 30 (trinta) dias contados da data de intimação da exigência fiscal. Como a impugnação foi apresentada no prazo tempestivo, e preencheu os requisitos de admissibilidade do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, dela tomo conhecimento.

Da ilegalidade e da aplicabilidade da Instrução Normativa

A recorrente suscita a ilegalidade e inaplicabilidade dos dispositivos da Instrução Normativa nº 243/2002, que dispõem sobre a metodologia de cálculo do PRL-60.

O argumento não pode ser oponível a esta instância de julgamento.

As Instruções Normativas são atos normativos expedidos por autoridades administrativas, complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, que visam regulamentar ou implementar o que já está previsto.

Trata-se de normas infralegais que gozam da presunção de legalidade perante a administração pública.

Nesse sentido, a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos preceitos estabelecidos pela norma regulamentar (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990). Àquela não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia de tais preceitos normativos considerados, pelo sujeito passivo, como ilegais.

No caso específico da administração tributária federal, o art. 7.º da Portaria MF nº 58/2006 determina que a autoridade julgadora de 1ª instância deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários, como é o caso das Instruções Normativas.

Falta, assim, competência para apreciar a arguição de ilegalidade das Instruções Normativas observadas no procedimento fiscal, vez que editadas por autoridade hierárquica superior.

Outrossim, como as Instruções Normativas gozam da presunção de legalidade, são de observância obrigatória a todos os servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

Por essa razão, a autoridade lançadora não poderia deixar de aplicar as orientações da Instrução Normativa, pois, além de serem de observância obrigatória, gozam da presunção de legalidade frente à Lei regulamentada. Presunção essa que não pode ser oponível àquela autoridade, nem à autoridade julgadora de 1ª instância.

Das operações com vinculadas

No mérito de sua impugnação, a recorrente suscita a impossibilidade de utilização do método PRL-60 pois as vendas que serviram de base para o cálculo do preço parâmetro teriam sido efetuadas com pessoa jurídica vinculada, a saber, a MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA, domiciliada no Brasil, que possui aproximadamente 30% de seu capital social.

Ocorre que o conceito de pessoa vinculada, para efeito do cálculo do preço parâmetro, restringe-se às pessoas domiciliadas no exterior.

Nos termos do § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, o cálculo do preço parâmetro pelo método Preço de Revenda menos Lucro - PRL deve levar em consideração somente os preços praticados com compradores não vinculados.

*As pessoas não vinculadas de que trata o art. 18 da Lei nº 9.430/96, por sua vez, são aquelas que não estão enquadradas nas hipóteses taxativamente definidas pelo art. 23 do mesmo diploma legal, *ipsis litteris*:*

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada -vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Note-se, pelo teor de todos os incisos acima, que o conceito de entidade vinculada, para efeito de preço de transferência, restringe-se às pessoas domiciliadas no exterior. Logo, qualquer venda efetuada ao mercado interno pode ser considerada no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL.

De efeito, deve ser rechaçada a interpretação segundo a qual, para atender ao princípio do arm 's lenght, a proibição da utilização do preço de revenda entre vinculadas, determinada

pelo art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/96, deve ser estendida às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. A uma, porque desprovida de qualquer amparo legal. A duas, porque a tese, se aplicada, poderia servir como margem de manobra para impedir a utilização do método PRL, caso a empresa produtora utilizasse como entreposto, na venda de seus produtos ao mercado interno, uma pessoa "vinculada".

Da multa de ofício

É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à aplicação da multa de ofício.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, § 1º, determina que os impostos serão graduados em função da capacidade contributiva do contribuinte. E mais, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Ocorre que tributo não deve ser confundido com penalidade.

O princípio que norteia a imputação penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade. Nesse linha, tem-se orientado o Conselho de Contribuintes:

"CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal". (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

"MULTA DE OFICIO - A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN". (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997).

Outrossim, a aplicação de multa de ofício (regulamentar, qualificada ou agravada) está devidamente fundamentada na legislação tributária (art. 44 da Lei nº 9.430/96). Pelo que, as alegações de ofensa aos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade não podem ser oponíveis às autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

Em verdade, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador

administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Assinale-se que tal é a determinação do Parecer Normativo da COSIT/SRF n.º 329/1970:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Por fim, o art. 7.º da Portaria MF n.º 58/2006 determina que a autoridade julgadora administrativa deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários.

A recorrente ainda alega que multa aplicada é indevida pois não teria praticado nenhum ilícito tributário.

Equívoca-se a recorrente. A falta de adição, ao lucro líquido, da parcela dos custos que excede ao preço parâmetro de transferência importou numa infração ao §7º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96 e, por conseguinte, uma insuficiência de recolhimento de tributo (IRPJ e CSLL), infração esta suscetível de aplicação da penalidade de que trata o art. 44, inciso I, da mesma lei.

Da conclusão

Ante tudo exposto, voto no sentido de julgar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE, mantendo os créditos tributários deste processo.

Intimada desse Acórdão em 18/07/2011 (Fls. 236), a Recorrente interpôs o presente recurso em 15/08/2011(Fls. 249 a 293) com os seguintes argumentos:

1. Tempestividade deste Recurso Voluntário.

1.1. A Recorrente tomou ciência do acórdão n.º 01-22.051-1ª Turma da DRJ/BEL, pela via postal, em data de 18 de Julho de 2.011. O prazo de 30 dias, fixado no artigo 33 do Decreto 70.235/72 teve início no dia seguinte e, seu término, portanto, ocorrerá em 18/08/2011.

Acompanhando a data de protocolo deste recurso, tem-se a sua tempestividade, condição para que o mesmo seja admitido e dado seguimento até ao CARF.

(...)

3. Fundamentos do Acórdão n.º 01-22.051 - 1ª Turma da DRJ/BEL.

3.1. Para decidir pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte e manter a autuação, o Sr. Delegado de Julgamento deixou de analisar os

argumentos de defesa, alegando que a matéria não pode ser apreciada na esfera administrativa, o que consta na ementa do acórdão da seguinte forma:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

Ano Calendário: 2003

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. *As autoridades julgadoras de 1ª instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa expedida por 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.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2003*

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS. *O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior.*

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. *É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo. Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido."*

3.2. Pelo texto do acórdão constata-se que o ilustre julgador administrativo não se aprofundou nas questões levadas ao seu conhecimento como argumento de defesa, mas apenas reafirmou o entendimento no sentido de serem observadas as instruções normativas editadas por autoridade hierarquicamente superior, visto que tais normas são de observância dos servidores da administração federal.

3.3. Por outro lado, no relatório do acórdão constata-se a afirmativa da majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrente do método de cálculo apurado pelos auditores federais, quando da fiscalização que resultara na autuação, ao sustentar o seguinte:

"Extrai-se ainda dos atos que o sujeito passivo apurou seu preço parâmetro de transferência pelo método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, todavia não apresentou a documentação de suporte do cálculo. Razão pela qual a fiscalização desconsiderou o cálculo do contribuinte e apurou o preço parâmetro pelo método Preço de Revenda menos Lucro - PRL. Fato que resultou nos ajustes efetuados de ofício de que tratam os Autos de Infração."

3.4. Esse trecho do relatório é a confirmação de que a base do cálculo dos tributos em questão - IRPJ e CSLL - foi majorada indevidamente, ato que vai de encontro à Constituição da

República Federativa do Brasil e ao Código Tributário Nacional, por agredir o princípio da legalidade.

3.5. Ainda que não se trate de matéria a ser analisada no âmbito da Delegacia de Julgamento (1ª Turma da DRJ/BEL), está evidente a ilegalidade da Instrução Normativa 243/2002 por comportar inovações que não fazem parte da Lei 9.430/96, com aumento dos tributos. Tais inovações da IN SRF 243/02 resultaram em critérios; fórmulas; e, uso de parcelas no cálculo do preço parâmetro na aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, diferentes da Lei 9430/96, o que aumentou a base de cálculo para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com o conseqüente aumento dos tributos devidos, pela média presumida do valor de suposta venda dos insumos importados.

3.6. Daí a necessidade inarredável da matéria ser objeto deste Recurso Voluntário para que o CARF se pronuncie a cerca das alterações ocorridas no âmbito da apuração do preço parâmetro.

4.0 Cálculo do Preço de Transferência pela Lei n. 9.430/96

4.1. Diante dos julgamentos levados a efeito no âmbito do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, ainda, perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ficou demonstrado que há gritante diferença de cálculo na forma prevista pela Lei nº 9.430/96 e a Instrução Normativa nº 243/2002, sendo que por esta última ocorre a majoração excessiva da base de cálculo dos tributos antes elencados.

4.2. Apesar do auto de infração mencionar por diversas vezes a Lei nº 9.430/96, que fora impropriamente regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, o senhor Auditor decidiu pela aplicação do método PRL, com margem de lucro de 60% considerando as fórmulas de cálculo do ato administrativo que se insubordina a lei com inovações que aumentam o montante dos tributos devidos. A aplicação da referida IN SRF não é a adequada para a Recorrente, que realiza operações com empresas vinculadas, por inovar em relação ao que está previsto na Lei 9.430/96, aumentar o tributo devido sem previsão legal, como pode ser confirmado no auto de infração.

4.3. Fato relevante da MP 478/09, foi a declaração contundente dos seus proponentes nos itens 20 e 20.1 da exposição de motivos, ao revelarem que as normas determinadas na IN SRF sobre preços de transferência para cálculo do PRL não estavam previstas em lei, sendo portanto, ilegais e que por essa mesma razão eles estavam propondo mudanças nas fórmulas do PRL.

4.4. Especificamente o artigo 18, da Lei nº 9.430/96, transcrito na impugnação, é de suma importância para delimitar qual método deve ser seguido pela empresa, dando ao contribuinte três opções, todas elas com limitações e deixando a empresa à

vontade para fazer a opção por aquele que melhor reflita a realidade de suas operações.

4.5. Vale acrescentar também que no ano de 2009, enquanto diversos contribuintes aguardavam o julgamento de processos com a mesma natureza deste, foram editadas as Medidas Provisórias nº 472 e 478, ambas de 15/12/2009, tratando, dentre vários assuntos, do preço de transferência.

4.6. Acontece que a dita MP 478 perdeu o seu efeito, por não ter sido convertida em lei no prazo legal, vigorando, portanto, os termos da MP 472/2009, que fora convertida na Lei nº 12.249/2010.

4.7. Saliente-se, por oportuno, que no ano de 2008 foi editada também a Lei nº 11.727/2008 que palidamente trouxe inovações no âmbito do preço de transferência. No entanto, nenhum dos dispositivos legais editados nesse período teve por caráter regulamentar com precisão a forma de aferir o real valor dos ajustes a serem realizados ou não na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

4.8. Tais iniciativas do Executivo Federal, somente fizeram lembrar a famosa obra de Alfredo Augusto BECKER intitulada "Carnaval Tributário", já que até o momento nada se regulamentou e nenhuma providência concreta foi adotado pelo fisco federal para realizar as autuações com respaldo de veracidade nos valores encontrados.

4.9. Havendo qualquer modificação legal para reduzir a margem de lucro adotada pelo fisco, a Recorrente seria beneficiada, ainda no curso deste processo administrativo, com amparo no princípio de que a lei mais benigna para o contribuinte, retroage para abranger as matérias não definitivamente julgadas (art. 106, do CTN).

4.10. Ora, Senhores Conselheiros, restou demonstrado na impugnação que pela letra firme da Lei nº 9.430/96, os §§ 2º e 3º impõem limitações para que a Recorrente realizasse os cálculos do preço de transferência pelo PIC - Método de Preços Independentes Comparados e pelo PRL - Preço de Revenda menos Lucro.

4.11. Como as operações são realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, à luz da Lei nº 9.430/96, a Recorrente não poderá adotar o método PRL-60%, pela ocorrência de vínculo nas operações com pessoas jurídicas.

4.12. Por outro lado, também está inviável a adoção do método PIC pelo fato de que a Recorrente não realiza operações, junto a terceiros, de compra e/ou venda de bens similares ou idênticos.

4.13. No que diz respeito ao CPL, tal método esbarra na dificuldade que as empresas têm de documentar tais operações, tornando, portanto, a sua utilização inviável.

4.14. Neste pálido cenário imposto pela Lei 9.430/96, o contribuinte, sujeito à prática do preço de transferência, fica impossibilitado de adotar um método que reflita com fidelidade as operações realizadas com o exterior ou mesmo no mercado nacional.

4.15. Quanto à existência de vinculação entre as pessoas jurídicas envolvidas nas operações, não há o que se negar, pois os contratos sociais, estatutos sociais e demais documentos comprovam a existência de tais vínculos societários, para o ano de 2003, o que ainda perdura atualmente, cujos documentos fazem parte dos autos administrativos juntados com a impugnação.

5. As Operações da Recorrente são Realizadas com Empresas Vinculadas.

5.1. No que diz respeito à vinculação existente entre a ora Recorrente e as empresas HONDA e SHOWA CORPORATION, o Sr. Auditor se pronunciou da seguinte forma:

" No mérito de sua impugnação, a recorrente suscita a impossibilidade de utilização do método PRL-60 pois as vendas que serviram de base para o cálculo do preço parâmetro teriam sido efetuadas com pessoa jurídica vinculada, a saber, a MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA, domiciliada no Brasil, que possui aproximadamente 30% de seu capital social.

Ocorre que o conceito de pessoa vinculada, para efeito do cálculo do preço parâmetro, restringe-se às pessoas domiciliadas no exterior.

(...)

De efeito, deve ser rechaçada a interpretação segundo a qual, para atender ao princípio do arm's length, a proibição da utilização do preço de revenda entre vinculadas, determinada pelo art. 18, Parágrafo 3º, da Lei 9.430/96, deve ser estendido às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. A uma, porque desprovida de qualquer amparo legal. A duas, porque a tese, se aplicada, poderia servir como margem de manobra para impedir a utilização do método PRL, caso a empresa produtora utilizasse como entreposto, na venda de seus produtos ao mercado interno, uma pessoa "vinculada"."

5.2. A assertiva do ilustre julgador de primeiro grau confirma a necessidade de se aplicar os termos da Lei n. 9.430/96, no que diz respeito o método inicialmente adotado pela Recorrente, ou seja, o CPL. Não sendo dessa forma, a empresa não tem método a aplicar, sob pena de suportar pesada carga tributária sem amparo legal.

5.3. E inquestionável que as aquisições objeto do método de cálculo do preço de transferência foram realizadas entre pessoas

jurídicas vinculadas, o que também está claro no relato feito pelo próprio Auditor Federal.

5.4. Não procede do mesmo modo a afirmativa de que não há amparo legal para a vedação de utilização do PRL, para o caso da Recorrente, pois o próprio parágrafo 3º, do artigo 18, da Lei 9.430/96 é enfático ao determinar: " Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados."

5.5. É necessário destacar a inteligência do artigo 23 da Lei 9.430/96, quando objetivamente determina o conceito de vinculada considera a relação de controle e de falta de independência no processo de formação de preços.

5.6. Por outro lado, essa mesma inteligência da lei, usa a referência geográfica como "... domiciliada no Brasil;" e, sempre após vírgulas "... domiciliadas no exterior;" para determinar a relação de preços e operações que devem ser justificadas de acordo com as normas da lei.

5.7. De acordo com a lei e de acordo com qualquer raciocínio que se tenha em consideração, as operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico e que tenham controle societário comum não são independentes, seja pela legislação societária, tributária, trabalhista e outras. Além disso, esse conceito está claramente estabelecido no artigo 23 da Lei 9430/96.

5.8. Portanto, resta evidente que o parágrafo 3º do artigo 18 da Lei 9430/96, vedou por completo a possibilidade de uso como preços parâmetro, em especial com a aplicação do método PRL, qualquer operação realizada com pessoas vinculadas, assim consideradas as empresas que participam de um mesmo grupo econômico conforme definido no artigo 23 da Lei 9.430/96.

5.9. Desse modo, o PRL não se aplica para as operações realizadas pela SHOWA já que suas operações ocorrem com pessoas jurídicas vinculadas, o que não comporta quaisquer dúvidas, diante da farta documentação comprobatória existente nos autos.

5.10. A vinculação está caracterizada pelos próprios argumentos do auto de infração e comprovada com os documentos anexos, ou seja: CONTRATO SOCIAL no qual consta como coligadas da Impugnante as empresas :

a) SHOWA CORPORATION; e

b) MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.

5.11. A primeira encontra-se sediada no JAPÃO, sendo que a segunda está localizada em Manaus, com a qual são realizadas praticamente 95% das operações de venda dos produtos fabricados.

5.12. Está, portanto, atendida a condição prevista no parágrafo 3º, artigo 18 combinado com o artigo 23, inciso V, ambos da Lei nº 9.430/96, bem como na IN 243/2002, no que diz respeito às operações realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, já que esse conceito abrange empresas sediadas no exterior e no Brasil.

5.13. Participação Societária.

5.13.1 Consoante cópia do Contrato Social que se encontra nos autos, a Recorrente possui como únicas sócias a SHOWA CORPORATION e a MOTO HONDA DA AMAZÔNIA, que possuem de forma aproximada, 70% e 30% do capital social, respectivamente.

5.14 Desta forma, resta evidente a participação societária existente entre a SHOWA e as empresas mencionadas acima e, por consectário lógico, a existência de vinculação entre as mesmas, ainda que uma delas -Honda - se encontre sediada em território nacional.

5.15. Grupo Econômico

5.15.1 Ademais, além da existência de participação societária entre as referidas empresas, há também a conseqüente formação de GRUPO ECONÔMICO entre elas, fortalecendo, por conseguinte, o vínculo estabelecido entre as mesmas.

5.16. Cumpre frisar, portanto, que sempre que uma ou mais empresas, não obstante possuírem, cada uma delas, personalidade jurídica própria, e estiverem sob o poder diretório, controle, ou administração de outra haverá a constituição de grupo industrial ou comercial, que consiste em relação com determinada dominação entre as mesmas, caracterizando, assim, o chamado GRUPO ECONÔMICO.

5.17. Assim, com a formação do referido grupo, há uma nítida convergência de interesses entre as pessoas jurídicas, elemento com força suficiente para a configuração do elemento vinculador entre as mesmas.

5.18. Exclusividade

5.18.1. Ainda, cumpre esclarecer que a Recorrente possui relação de exclusividade com a MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA., tendo em vista que a grande maioria dos produtos fabricados pela SHOWA é destinada a esta última.

5.19. Desta forma, nota-se que há determinado poder de direcionamento entre as mencionadas empresas, visto que aproximadamente 95% dos produtos vendidos pela Recorrente são designados e solicitados por MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.

5.20. Por via de conseqüência, fica evidenciado, mais uma vez, tanto o vínculo entre as referidas pessoas jurídicas, quando a convergência de interesses entre elas e, portanto, a formação do grupo industrial.

5.21. Neste sentido, vale transcrever a jurisprudência proferida pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, que em decisão do recurso voluntário nº 155121, do processo registrado sob o nº 16327.001319/2001-07, determinou:

"PREÇO DE TRANSFERENCIA- Na determinação do preço de transferência mediante o método PRL, devem ser observados os procedimentos previstos na legislação pertinente ao tema. Acordo Internacional e Legislação Internacional e Legislação Interna - Ainda que a opção da lei brasileira por métodos específicos fechados possibilite, em alguns casos, não alcançar, rigorosamente, o "preço de concorrência", não há conflito entre o artigo 9º do acordo para evitar dupla tributação celebrado com a Alemanha e a legislação interna. PRL- APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO - A lei é peremptória ao estabelecer que, para fins de apuração do preço de referência com base no PRL, só podem ser consideradas as operações com pessoas não vinculadas. O ajuste apurado com base em operações com pessoas vinculadas está em desacordo com a lei, não podendo prosperar. MULTA-RELEVAÇÃO- Não havendo lei específica dispensando a multa, conforme exige o § 6º do art. 150 da Constituição, não há como relevá-la." (grifos nossos)

5.22. Cumpre atentar que as empresas vinculadas se encontram em território nacional. Porém, não obstante a legislação atual apenas dispor expressamente sobre a vinculação estabelecida entre pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, o § 3º do artigo 14 da Instrução Normativa da SRF nº 243 de 2002, prevê a possibilidade de vinculação entre empresas situadas em território brasileiro.

"§ 3º: Para efeito do disposto neste artigo, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas, no mercado brasileiro, entre compradores e vendedores não vinculados." (grifos nossos)

5.23 Neste sentido, está clara a configuração do vínculo entre as empresas, não havendo um cálculo para ser aplicado, razão pela qual a empresa Autuada não procedeu da maneira indicada pelo Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal.

6. IN 243/2002 - Aumento do IRPJ e da CSLL

6.1. Apesar da forma lenta a questão aqui apresentada já foi apreciada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como pelo Poder Judiciário, em julgamentos que não

definiram com segurança o direito do fisco e muito menos do contribuinte.

6.2. *Fazendo-se um breve relato do assunto, vale a pena mencionar o acórdão proferido no Mandado de Segurança n. 2007.61.00.034048-7 que inicialmente reconheceu a ilegalidade da IN 243/2002, estando o acórdão assim ementado:*

**APELAÇÃO CÍVEL N° 0034048-52.2007.4.03.6100/SP
2007.61.00.034048-7/SP**

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA

APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA

ADVOGADO : PAULO ROGÉRIO SEHNe outro

APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

**ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARIE CLA UDIA
AKEMIWADA**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN N° 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 n° 9.430/1996).

À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de n° 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 n° 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN n° 243/2002.

-Recurso provido.

6.3. *Apesar da vitória da Impetrante ter ocorrido por maioria de votos, os Desembargadores que defendem a ilegalidade da IN foram peremptórios em afirmar que ocorre verdadeira majoração do valor do IRPJ e da CSSLL, o que se pode perceber na passagem dos trechos abaixo transcritos dos respectivos votos.*

Desembargador: MÁRCIO MORAES:

De fato, a Lei n. 9.430/1996 estabelece que o método PRL consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a Instrução Normativa se refere à média aritmética ponderada.

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada na Lei nº 9.430/1996.

Nesse diapasão, atente-se que, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

Continua o eminente Desembargador em seu voto-vista:

Não descuro, como sustenta o eminente Relator, que a Secretaria da Receita Federal tem por função a expedição de instruções normativas. Nesse afazer, contudo, deve centrar-se à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância. Não se concebe que nesse mister a SRF termine por legislar, e assim criar novas obrigações ao contribuinte, metamorfoseando expresso comando contido na legislação de regência. Tanto mais no caso sob exame, em que a própria lei cuidou em fornecer todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma.

Tal o cenário, ao reverso do que sustenta o insigne Relator, é verdadeiramente plausível a ocorrência, "in casu", de ofensa ao princípio da reserva da lei formal, dado que, como já sinalizado, a modificação empreendida trará repercussão na apuração quer do imposto de renda, quer da contribuição social sobre o lucro, ao descartar os valores que restaram agregados no Brasil, em contraposição ao que se vislumbrava do texto legal.

Finalmente, conclui o Senhor Desembargador:

Tem-se, assim, que o Método do Preço de Revenda menos Lucro previsto na Instrução Normativa n. 243/2002 difere daquele contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996. Trata-se de conclusão alcançável por simples cotejo de normas, inexistindo, à respectiva constatação, necessidade de produção de prova incompatível à via mandamental.

Não de hoje, a jurisprudência vem proclamando a ilegalidade de instruções normativas, quando extrapolado o poder meramente regulamentar que lhes é imanente.

6.4. Veja, portanto, Senhor Conselheiro Relator, que a questão levada ao conhecimento de Vossas Senhorias, comporta acalorada discussão legislativa e constitucional.

6.5. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já teve a oportunidade de apreciar a matéria observa-se que foram proferidas duas decisões por voto de minerva do Presidente, o que não define de forma enfática uma conclusão sobre a questão nesse fórum.

6.6. HIROMI HIGUCHI, FÁBIO HIROSHI HIGUCHI e CELSO HIROYUKI HIGUCHI, advogados tributários e auditor, no Estado de São Paulo, são unânimes na sua interpretação de que realmente há substancial aumento na base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela adoção do método PRL-60%, nos moldes previstos na IN SRF 243/2002.

6.7. Em comentário à referida IN, fizeram o seguinte pronunciamento:

" A Receita Federal expediu a IN nº 243, de 11-11-2002, que alterou profundamente os cálculos para determinação do preço de comparação dos bens e serviços importados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com base no método em questão. A maioria das empresas calculam o preço de comparação dos bens importados com base no mérito do Preço de Revenda menos lucro (PRL), de que trata o artigo 12 da IN nº 243/02. Comparando a metodologia de cálculo do preço de comparação por aquele método, constante do art. 12 da revogada IN nº 32, de 29-03-2001, com a do art. 12 da IN nº 243, de 11-11-2002, nota-se aumento da carga tributária do IRPJ e da CSLL em decorrência da diminuição do preço de comparação. Se a Receita Federal não provar que a metodologia constante do art. 12 da IN nº 243/02 está em consonância com o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 9.959, de 27-01-2000, o ato administrativo é ilegal." (Imposto de Renda das Empresas - 3ª Edição, IR Publicações Ltda - Preços de Transferências para ou do Exterior, pág. 117/118.)

6.8. A ilegalidade e inconstitucionalidade da IN SRF 243/2002, que está em conflito inclusive com o artigo 146 da CF/88, é sustentada por todos os doutrinadores e especialistas em preços de transferências.

6.9. Não pode o fisco federal embasar a sua atuação em ato administrativo totalmente recheado de ilegalidades, com o único propósito de aumentar a carga tributária das empresas, já assoberbadas com inúmeros tributos e encargos.

6.10. Manifestando-se sobre a matéria, o então Conselho de Contribuintes preservou o direito do contribuinte face aos conceitos estabelecidos pela IN 243/02 que extrapolam o estabelecido em Lei, conforme exemplos que seguem:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - De acordo com o art. 18 da Lei n. 9430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda o preço determinado entre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda Menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL. Desta forma, não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens

importados e que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não pode simples Instrução Normativa, espécie jurídica de caráter secundário, cuja normatividade está diretamente subordinada à lei, vedar o uso do referido método. Recurso Voluntário Provido. (1ª Câmara, 1º CC, Acórdão 101-94863, 24.2.2005). Grifo nosso.

6.11. *Em caso semelhante o Conselho de Contribuintes também se manifestou no sentido de que a Instrução Normativa não pode inovar o conteúdo previsto em lei.*

IRPJ -PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM - INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO - A IN SRF nº 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados à produção de outro bem. Recurso voluntário provido. (1ª Câmara, 1º CC, Acórdão 101-94859, 23.2.2005). Grifo nosso.

6.12. *Dessa forma, resta demonstrado para Vossas Senhorias que a IN 243/2002 extrapolou os limites de sua competência impostos pela lei, ao majorar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando aplicada para se determinar o preço parâmetro nas operações relacionadas à transferência de produtos entre empresas vinculadas.*

Subiram os autos ao CARF em 19/04/2012 e, por sorteio, redistribuídos a este relator em 08/08/2013. Sem contrarrazões da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Relator.

Trata-se de recurso contra decisão em primeira instância que manteve auto de infração de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2003, com multa de ofício e juros moratórios, por ausência de adição de parcela dos custos de bens adquiridos no exterior de pessoa vinculada. Sob os argumentos de que sobre as operações de revenda à pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, domiciliada no Brasil, o art. 18, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, proíbe o cálculo do preço parâmetro pelo método *Preço de Revenda menos o Lucro* (PRL); da ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, a qual inovou no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL em relação ao estabelecido pelos arts. 18 e seguintes da Lei nº 9.430, de 1996; e consta do presente recurso o seguinte pedido:

Expostos os fatos e demonstrado o direito da Recorrente, pede-se a Vossas Senhorias que admitam o presente Recurso Voluntário para lhe dar provimento e reformar o acórdão nº 01-22.051, proferida pela 1ª Turma da DRJ/BEL no sentido de julgar improcedente o auto de infração e, conseqüentemente, extinguir o crédito nele apurado.

Resta atendido o requisito da tempestividade do art. 33, do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito, de acordo com o período transcorrido entre a intimação e a interposição mencionado no relatório.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Quanto ao argumento de proibição da utilização do preço de revenda entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, ainda que domiciliadas no Brasil, não assiste razão à Recorrente.

Inicialmente, a Fiscalização optou por aplicar o método PRL em razão de a Recorrente não ter atendido ao disposto parágrafo único, do art. 40, da IN 243, de 2002, a saber (Fls. 11 e 18):

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa (sem destaque no original).

Na escolha do método PRL pela Fiscalização, não merece alteração a decisão em primeira instância. O art. 18, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, só proíbe a aplicação do preço de revenda entre pessoas jurídicas vinculadas no caso de revenda a estas e a pessoas jurídicas não vinculadas. A interpretação do referido parágrafo, deve levar em conta a finalidade da Seção sobre Preço de Transferência da Lei. Com habitual proficiência, leciona o Professor Luis Eduardo Schoueri (*Tributação do setor industrial, São Paulo, Saraiva, 2013, Série Gvlaw, p. 474*):

As regras para o controle dos preços de transferência no Brasil, instituídas em 1996 pela Lei nº 9.430, foram inspiradas na prática internacional, consolidada pela OCDE. Tal influência pode ser constatada na manifestação do próprio Ministro da Fazenda na exposição de motivos que acompanhou o projeto de lei que veio a se tornar a Lei nº 9.430/96:

As normas contidas nos arts. 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 regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados 'Preços de Transferência', de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência 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." (grifos nossos)

Destarte, o fato de a Recorrente deter a exclusividade na revenda de bens importados com pessoa jurídica vinculada, conforme consta dos autos, não pode reduzir a eficácia do §3º, do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, e limitar as opções de escolha do método de cálculo do preço parâmetro pelo Fisco na hipótese prevista no parágrafo único do art. 40 da Instrução Normativa RFB nº 243, de 2002. Sobre esse tema, destacamos o magistério do Professor F. Nepomuceno (*Preços de transferência, São Paulo, IOB- Thompson, 2003, pp. 10 e 11*):

O objetivo da IN-SRF nº 243/2002 consiste em fixar normas que evitem importações superfaturadas e exportações subfaturadas, ou seja, quando as primeiras estiverem acima dos preços parâmetros e as segundas com preços praticados abaixo dos referidos preços parâmetros. As normas da IN-SRF 243/2002 aplicam-se às operações praticadas entre pessoas vinculadas, podendo abranger, especificamente:

- a) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas físicas residentes no Brasil;*
- b) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas físicas domiciliadas no exterior;*
- c) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;*
- d) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil;*
- e) pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil; e*
- f) pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;*

Pode parecer estranho ao leitor apressado que os casos indicados nas letras “a” e “e”, acima, possam estar incluídas no rol das operações disciplinadas na IN-SRF nº 243. Todavia, os cuidados dessa regulamentação têm, nesse particular, o objetivo de evitar operações triangulares, como nos exemplos que se seguem:

(...)

b) Uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil vende uma certa quantidade de matéria-prima a outra pessoa jurídica vinculada domiciliada no Brasil pela quarta parte do preço que pratica no mercado interno e essa segunda pessoa jurídica exporta a mesma matéria-prima para outra pessoa jurídica vinculada, porém domiciliada no exterior, por preço compatibilizado com preço parâmetro, isto é, a partir do preço pelo qual a recebera da sua fornecedora.

(...) Tudo isso, quando praticado entre empresas vinculadas, tem o propósito de concentrar lucros em poder de uma das partes.

Este Egrégio Colegiado assim se pronunciou sobre a finalidade do controle dos preços de transferência (Acórdão nº 1202000822):

Com a finalidade de se evitar a prática de elisão fiscal, foi implementado pela Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu art. 18, o controle dos chamados preços de transferência, assim entendidos aqueles preços praticados nas negociações de compra e venda de mercadorias e da prestação de serviços entre empresas vinculadas. Isso se fez necessário por uma questão lógica: se as negociações são feitas entre empresas com interesses econômicos comuns, os preços por elas praticadas poderiam estar, eventualmente, divergentes com aqueles praticados no livre mercado, podendo referidas negociações prestarem-se para transferência de rendimentos de um país para outro, afetando os interesses nacionais.

Em face do exposto, NEGÓcio provimento ao presente recurso quanto à proibição do uso do método PRL, pelo Fisco, no cálculo do preço parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no Brasil

Em relação ao argumento de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, na determinação do preço parâmetro, por extrapolar o determinado na Lei nº 9.430, de 1996, entendo não assistir razão à recorrente.

A seguir, transcrevem-se os artigos da Lei nº 9.430, de 1996, e da IN SRF 243, de 2002, então vigentes, necessários à fundamentação:

*Seção V
Preços de Transferência*

Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de

aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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; [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

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

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

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

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§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.

§ 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.

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

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

Observa-se, da leitura do dispositivo, inserido na Seção denominada **Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior**, que o preço de revenda do inciso II, alínea d, item 1, do art. 18, refere-se apenas ao bem importado integrante do produto final.

Destarte, a Lei não determinou a aplicação da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do bem produzido, mas, apenas, sobre o preço líquido de venda da matéria-prima importada, ou seja, sobre o quantidade representativa da matéria-prima importada na composição do preço do produto final.

Por sua vez, a IN nº 243, de 2002, assim regulamentou o art. 18 da Lei:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

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

bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, a fórmula de cálculo da referida IN considera a margem de lucro de 60% sobre a participação da matéria-prima importada no preço líquido de venda do bem produzido, de acordo com o preconizado pela Lei, na leitura deste relator.

Por conseguinte, não houve, por parte da instrução normativa, extrapolação dos limites legais. Razão pela qual NEGÓ provimento ao presente recurso nesse ponto.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

Ai é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, a teor do disposto no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

No caso, em face da manutenção do lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, NEGOU provimento ao presente recurso quanto à exclusão da multa de ofício.

A Recorrente pugna pelo cancelamento de todo o débito fiscal, o que inclui uma análise sobre incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)

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

1. 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.(g.n.o)

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.

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.(g.n.o)

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênia para transcrevê-los:

Voto Vencido

*Conselheiro **Geraldo Valentim Neto, Relator***

(...)

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

"RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada." (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

[...] **JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.** A Lei 9.430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. **O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis.** Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)

[...] **INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE**

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.(1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)

[...] **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE**

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)

Voto Vencedor

Conselheira **Viviane Vidal Wagner**, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

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 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

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.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo

jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a 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.”

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 (“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”).

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

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

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

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a

referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo “crédito” constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo “débito” no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousou destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III

Crédito Tributário

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO II

Pagamento

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

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Lei nº 9.430, de 1996.

Capítulo IV

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de **crédito tributário correspondente exclusivamente a multa** ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Multas de Lançamento de Ofício

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Capítulo V DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção IV Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

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

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

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

*(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...)** (p. 418)*

O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m) art. 161 (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher tributo)(g.n.o)(p. 467).

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.

Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento parcial ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Plínio

Rodrigues

Lima.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Redator Designado.

Peço vênha ao ilustre Relator para discordar da sua posição quanto à legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, na determinação do preço parâmetro, por extrapolar o determinado na Lei nº 9.430, de 1996.

Com a finalidade de se evitar a prática de elisão fiscal, foi implementado pela Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 18, o controle dos chamados preços de transferência, assim entendidos aqueles preços praticados nas negociações de compra e venda de mercadorias e da prestação de serviços entre empresas vinculadas. Isso se fez necessário por uma questão lógica: se as negociações são feitas entre empresas com interesses econômicos comuns, os preços por

elas praticadas poderiam estar, eventualmente, divergentes com aqueles praticados no livre mercado, podendo referidas negociações prestarem-se para transferência de rendimentos de um país para outro, afetando os interesses nacionais.

Veja-se a redação do art. 18 da mencionada lei:

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

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

(...)

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

(destaquei)

De acordo com a redação acima, o art. 18 da referida lei previu a utilização de três métodos de apuração dos custos de aquisição constantes dos documentos de importação ou

de aquisição nas operações efetuadas com pessoa vinculada, que somente seriam dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não excedesse o preço determinado por um dos métodos nele previstos.

Esse é o objetivo da lei. Criar mecanismos de aferição dos preços de aquisição do exterior com empresas vinculadas, evitando a transferência de recursos financeiros para o exterior pela prática de preços excessivos, o que acarretaria a falta de tributação do lucro aqui auferido.

Na redação original da Lei nº 9.430, de 1996, o método Preço de Revenda menos Lucro era destinado aos revendedores de produtos importados, com aplicação da margem de lucro de 20% (PRL-20). Por ocasião da edição da Lei nº 9.959, de 2000, esse método foi estendido às importações de produtos sujeitos à industrialização em território nacional, com margem de lucro ampliada para 60%, em decorrência da agregação de valor, no país, ao insumo importado.

O sistema de controle de preços de transferência, introduzido pela Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, optou por métodos simplificados, que utilizam margens de lucro predefinidas. Assim, o seu art. 18, inciso II, acabou por fixar as seguintes margens de lucro: i) de 20% sobre o preço de revenda, caso o produto importado não sofra qualquer transformação/industrialização no país, simplificadamente conhecido como PRL-20; e ii) de 60% sobre o preço de revenda, na hipótese do produto importado ser aplicado como insumo na elaboração de outros produtos industrializados, simplificadamente, PRL-60.

No desenvolvimento das atividades da recorrente, a mesma realiza constantes importações de produtos que são revendidos ou que são aplicados na elaboração de outros produtos, sendo grande parte delas realizadas com pessoas jurídicas a ela consideradas como vinculadas pela legislação dos preços de transferência.

Assim, a empresa encontra-se sujeita à apuração de eventuais ajustes nos custos dos produtos que importa de tais pessoas jurídicas, seja pelo método PRL-20 (produtos adquiridos para revenda), seja pelo método PRL-60 (produtos adquiridos e aplicados na produção), os quais, conseqüentemente, impactam na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para o cálculo dos ajustes pelo método PRL-60, ora em debate, a fiscalização utilizou a sistemática de cálculo do preço parâmetro prevista no artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243, de 2002, vigente à época dos fatos. Veja-se a redação do dispositivo regulamentador:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

O cálculo do preço parâmetro PRL60 nos termos do que dispõe a Lei 9.430, de 1996 e daquele cálculo disposto na IN SRF 243, de 2002, encontra-se traduzido nas fórmulas abaixo:

1-Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, II (com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000):

Preço Parâmetro = Preço Revenda - Despesas (desc., imp. e comis.) - [60% x (Preço Revenda - Despesas - Valor Agregado)]

2- IN SRF nº 243, de 2002, artigo 12, §11:

Preço Parâmetro = [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)] - {60% x [(Custo bem Importado / Custo Total) x (P. Venda - Despesas)]}

Em relação às duas fórmulas acima, verifica-se que existem diferenças entre o que consta na Lei e do que consta na Instrução Normativa: (i) a inclusão, na Instrução Normativa, de variável relativa ao percentual de participação do bem importado no produto final para fins de apuração da participação do bem importado com relação ao preço de venda do produto final e (ii) a não inclusão, na Instrução Normativa, da variável relativa a redução do valor agregado".

Ainda, em relação às fórmulas, a margem de lucro de 60% que nos termos da Lei nº 9.430/96 incide 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', passou, com a Instrução Normativa n.º 243/02, a incidir sobre a 'participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido', sem dedução do valor agregado no País'."

Para comprovar distorções no cálculo do **preço-parâmetro**, veja-se um exemplo numérico:

Preço Revenda (venda no Brasil) = R\$ 100,00

Despesas (descontos, impostos e comissões) = R\$ 15,00

Custo produto Importado = R\$ 40,00

Valor Agregado = R\$ 35,00

Custo Total = R\$ 75,00

1- Segundo Lei nº 9.430, de 1996 (com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000):

Preço Parâmetro = Preço Revenda - Despesas - [60% x (Preço Revenda - Despesas - Valor Agregado)]

PP = 100,00 - 15,00 - [60% x (100,00 - 15,00 - 35,00)]

PP = 100,00 - 15,00 - [60% x 50,00]

PP = 100,00 - 15,00 - 30,00

Preço Parâmetro = 55,00

2- Segundo Instrução Normativa n.º 243/2002:

Preço Parâmetro = [(C. Importado / C. Total) x (P. Venda - Despesas)] - {60% x [(C. Importado / C. Total) x (P. Venda - Despesas)]}

$$PP = [(40,00 / 75,00) \times (100,00 - 15,00)] - \{60\% \times [(40,00/75,00) \times (100,00 - 15,00)]\}$$

$$PP = [53,34\% \times 85,00] - \{60\% \times [53,34\% \times 85,00]\}$$

$$PP = 45,339 - \{60\% \times 45,339\}$$

$$PP = 45,339 - 27,2034$$

Preço Parâmetro = 18,14

As alegações do recorrente, no sentido de que a Instrução Normativa nº 243, de 2002, extrapolou os limites colocados pelo legislador ordinário, merecem ser recepcionadas.

Efetivamente, verifica-se que a redação contida no art. 18, II, da Lei nº 9.430, de 1996 (com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000), dispendo a respeito da apuração do preço parâmetro, segundo o método PRL-60, difere daquela contida no artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002.

A norma regulamentar resolveu inovar, ao trazer variável não contida no texto legal e variável que se encontra no texto legal, mas não se encontra na instrução normativa.

Refiro-me à inclusão, pelo inciso II, § 11, artigo 12, da IN SRF nº 243, de 2002, de variável relativa ao “percentual de participação do custo bem importado no custo do produto final” (custo importado/custo total) que em nenhum momento foi citada no art. 18 da Lei 9.430, de 1996. Além disso, no cálculo do preço parâmetro indicado no inciso V, § 11, art. 12 da IN SRF 243, de 2002, deixou de ser considerada a variável relativa a dedução do “valor agregado”, conforme expressa previsão contida no texto legal (Lei nº. 9.430, 1996, art. 18, inciso II, letra “d”, número 1).

Assim, o art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, ao alterar as variáveis na fórmula de cálculo do preço parâmetro, distorceu o valor do preço daquele previsto no texto legal. Trata-se de conclusão alcançável pelo simples cotejo das normas.

Aliás, para corroborar a conclusão antes exposta, registre-se que a fórmula de cálculo do preço parâmetro transcrita da lei se encontrava perfeitamente traduzida em normativo anterior, no caso, a IN SRF nº 32, de 30 de março de 2001 (normativo revogado pela IN SRF 243/2002), que em seu art. 12, § 11, abaixo transcrito, confirma a interpretação da fórmula matemática contida no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

*IV - de margem de lucro de:**a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens;**b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na 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.

Dessa forma, conclui-se que o Método do Preço de Revenda menos Lucro 60%-PRL60 previsto na IN SRF n.º 243, de 2002 difere daquele contido no art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Com efeito, é por demais reconhecido que as normas regulamentares devem ficar adstritas ao texto da lei que visam esclarecer, sem inovar, mormente quando essas inovações trazem prejuízos aos contribuintes. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.

O artigo 150 da Constituição Federal estabelece, em seu inciso I, que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem previsão em lei. Tal mandamento delimita uma condição essencial no sentido de que, em matéria tributária, somente a lei pode criar ou mesmo aumentar um tributo. Para que seja criado ou mesmo aumentado um tributo, é imprescindível a sua previsão em lei, e mais, que esta se encontre inserida nos princípios constitucionais tributários.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 97, incisos I a IV, reproduzindo a garantia constitucional da reserva de lei na instituição e majoração de tributos, estabelece a definição do fato gerador e da base de cálculo da obrigação principal entre os aspectos da tributação, os quais somente podem ser instituídos por meio de lei. A Instrução Normativa n.º 243, de 2002, ao estabelecer variáveis de cálculo pelo método PRL-60, não previstas na Lei n.º 9.430, de 1996, teve como consequência final a majoração indevida do IRPJ e da CSLL.

A esse respeito, cabe citar o entendimento de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010, pgs. 95/96) a respeito da função das normas complementares, entre elas insere-se as instruções normativas expedidas pelo Poder Executivo:

"Diz-se que são complementares porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a completar. Não podem inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que regulamentam.."

(...)

Como regras jurídicas de categoria inferior, as normas complementares evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos."

No presente caso, a IN SRF nº 243, de 2002, ao trazer inovações na forma do cálculo do preço parâmetro, criando variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorreu para a apuração de valores de custos que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pela fórmula da lei, devendo ser afastada a sua aplicação.

Percebe-se que a regra para apuração do preço parâmetro, contida do §11 do art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002 foi além do que se permite no âmbito dos atos regulamentares. Por isso, a exigência de diferenças de tributos e contribuições fundamentada nesse dispositivo normativo não pode prevalecer.

Aliás, o próprio Poder Judiciário manifestou o mesmo entendimento por ocasião do julgamento do recurso de apelação nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP, levado a efeito no TRF 3ª Região, cujo ementário do Acórdão 2208/2010 foi no sentido de "*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*", o que só vem a reforçar a tese aqui exposta.

Já o acórdão recorrido não enfrenta essa questão, limitando-se a sustentar que não cabe à esfera administrativa apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.

De fato, os órgãos julgadores de primeira instância encontram-se vinculados aos atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, situação que não se aplica a este órgão julgador, o qual deve se deter em interpretar e aplicar corretamente o que está na lei e nos regulamentos. Ademais, não se está a declarar a total ilegalidade do ato normativo, que continua a existir e a ser aplicado, mas sim trata-se apenas de conformar a aplicação do caso concreto ao texto da lei, concluindo-se pela inaplicabilidade de determinado dispositivo previsto no ato normativo à hipótese em análise.

Saliente-se, por oportuno, que a metodologia de cálculo do preço parâmetro, pelo método PRL foi recentemente modificada com a edição da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que, em seu art. 48, alterou a redação dos arts. 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430, de 1996.

A nova lei traz duas importantes inovações em relação à Lei nº 9.430, de 1996 na redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, a saber:

1- a margem de lucro aplicada dependerá do setor produtivo a que se enquadra o produto em análise. Antes, a margem de lucro era única, de 60% para todos os

produtos, tendo sido substituída para percentuais variáveis, de 20%, 30% e 40%, conforme o setor a que se enquadra o produto em análise.

2- introduziu o critério de proporcionalização de participação do valor dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido e de participação do valor dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, similar ao previsto na sistemática de cálculo do artigo 12 da IN SRF nº 243, de 2002.

Como se vê, a Lei nº 12.715, de 2012 traz uma melhor adequação para a metodologia de cálculo, pois passa a considerar o tipo de produto que está sendo industrializado, ao invés de se utilizar uma margem de lucro unificada, e introduz o critério de proporcionalização previsto no inciso II, § 11, artigo 12, da IN SRF nº 243, de 2002, agora sim incorporado por ato com força de lei.

A jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também já havia decidido nesse sentido, conforme transcrição do seguinte ementário:

IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS LIGADAS — MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO — PRL —

De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados-PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL. (Acórdão nº 101-94.628, sessão de 07/07/2004) (grifei)

Conclusão

Em razão dos fundamentos acima expostos, deve-se entender que os cálculos dos preços parâmetros pelo método Preço de Revenda menos Lucro de 60%, aos produtos aplicados na produção, no ano de 2003, deve ser feito segundo o método de cálculo/fórmula previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, e não naqueles previstos pela IN SRF nº 243, de 2002.

Processo nº 10283.721246/2008-17
Acórdão n.º **1202-001.026**

S1-C2T2
Fl. 44

Em vista do exposto, voto no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário, para considerar ilegal o método de cálculo do PRL-60% constante da IN SRF nº 243, de 2002.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo

CÓPIA