



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

Processo nº 10283.722682/2014-43
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.617 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrentes PANASONIC DO BRASIL LTDA
e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 97, INCISO II, DO CTN.

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em primeira votação, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário em relação à arguição de ilegalidade da IN SRF 243/2002, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por declarar ilegal essa norma complementar, dar provimento ao recurso voluntário e considerar prejudicada a análise do recurso de ofício. Em segunda votação: (i) em relação ao mérito da exigência, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário; (ii) por voto de qualidade, negar provimento quanto ao pedido de não incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca

Felícia Rothschild. Designada a Conselheira Milene de Araújo Macedo para redigir o voto vencedor

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Ângelo Abrantes Nunes, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Cuida-se de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL (fls. 2198/2210), com os respectivos acréscimos legais, totalizando o valor de R\$ 241.943.143,43, referente ao ano-calendário de 2010.

Vejamos as descrições dos fatos do auto de infração e seus desdobramentos, conforme se extrai do relatório constante no Acórdão nº 08-36.042 prolatado pela 4ª Turma da DRJ/FOR (fls. 3409/3412):

Conforme descrição dos fatos contida nos Autos de Infração e no Relatório Fiscal (fls 2211/2214), o contribuinte PANASONIC DO BRASIL LIMITADA, relativamente a operações realizadas com pessoas jurídicas vinculadas não-residentes, bem como com pessoas jurídicas domiciliadas em país com tributação favorecida, não adicionou, integralmente, ao Lucro Real, nem à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, valores correspondentes a diferenças entre preços praticados em aquisições de bens importados, e preços parâmetros de importação, apurados de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) - “PRL - 60% PRODUÇÃO” – ao qual aderiu em sua DIPJ/2011. Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte não observou a sistemática estabelecida no art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, apurando, assim, preços parâmetros inconsistentes, conforme planilha demonstrativa de fls 1910/2194.

3. Cientificado pessoalmente da pretensão fiscal em 27.11.2014 (fls 2229/2230), o contribuinte apresentou impugnação em 23.12.2014 (fls 2752/2214), instruída com os documentos de fls 2214 *et seq.*, com base nos quais requer a improcedência dos lançamentos à luz dos seguintes argumentos:

A - PRELIMINARES DE NULIDADE:

(i) Há flagrante distorção na sistemática de cálculo do ajuste de preços de transferência, já que o ajuste proposto na autuação de R\$ 483.981.560,30 supera consideravelmente o total das importações declaradas na DIPJ/2011, no valor de R\$ 411.025.053,86;

(ii) A autoridade fiscal, ao determinar o ajuste de preços de transferência, supostamente se baseando na sistemática de cálculo da IN SRF nº 243/2002, chegou à absurda conclusão que valores superiores aos custos dos insumos importados de pessoas vinculadas deveriam ser adicionados nas apurações do IRPJ e CSLL;

(iii) A fiscalização não intimou o contribuinte a apresentar novo método de cálculo dos ajustes de preços de transferência, não observando, portanto, o disposto no art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996 (introduzido pela Lei nº 12.975/2012), combinado com o art. 144 do CTN.

B - COM RELAÇÃO À ILEGALIDADE DO MÉTODO PRL 60% DELINEADO PELA IN SRF Nº 243/2002:

(iv) Os cálculos e valores apurados pelo impugnante estão em perfeita e clara conformidade com o disposto no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96;

(v) A IN SRF nº 243/2002, fundamento principal dos cálculos efetuados nos lançamentos, é ilegal, uma vez que contém disposições em nenhum lugar previstas na Lei nº 9.430/1996, que acarretam aumento substancial e indevido no valor dos ajustes tributáveis de preços de transferência e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(vi) Por força da CF/88, bem como do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança; equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso;

(vii) A IN SRF nº 243/2002, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei nº 9.430/1996, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência; trata-se de afronta ao nosso ordenamento jurídico e acarreta grande insegurança jurídica;

(viii) A impossibilidade de Instrução Normativa inovar com relação ao disposto na lei já foi objeto de farta jurisprudência administrativa, inclusive em matéria de preços de transferência;

(ix) A ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 é tão flagrante e notória que na Exposição de Motivos da MP nº 478/09, ficou esclarecido que a MP visava instituir dispositivos legais, até então somente existentes em Instrução Normativa; tal entendimento também é corroborado com a publicação da MP nº 563/12, convertida na Lei nº 12.715/2012, que expressamente adotou a sistemática de cálculo prevista na IN nº 243/2002.

C - COM RELAÇÃO À APLICAÇÃO EQUIVOCADA DA IN SRF Nº 243/2002:

(x) Muito embora a autoridade fiscal tenha supostamente embasado os lançamentos na IN SRF nº 243/2002, observou-se que a sistemática de cálculo adotada não está em consonância com as disposições desta Instrução Normativa, como também evidenciou o Parecer Técnico da Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda;

(xi) A autoridade fiscal calculou o preço parâmetro individual para cada produto acabado, não se atentando para a aplicação da média ponderada para a determinação de um único preço parâmetro por insumo, conforme previsão na IN SRF nº 243/2002, tampouco a unidade de controle da matéria prima importada utilizada na produção (unidade, quilograma, litros, metros, entre outras);

(xii) Para fins de cálculo do preço parâmetro unitário, não se considerou o preço parâmetro total dividido pela quantidade vendida da matéria prima no produto acabado, assumindo a proporção da quantidade de matéria prima importada consumida por unidade de produto acabado fabricado, como determina o parágrafo 11, incisos I a III, do art. 12 da IN SRF nº 243/2002;

(xiii) Na determinação do preço praticado, somou-se o custo de todas as compras do ano ao valor do estoque inicial da matéria prima, dividindo pela soma das quantidades compradas em estoque final; dessa forma, a quantidade de mercadorias sujeitas às regras de preços de transferência não condiz com a realidade, pois nem todas essas mercadorias foram efetivamente realizadas - não impactaram o resultado do exercício;

(xiv) Por haver considerado o total de produto acabado vendido para fins de composição do ajuste de preços de transferência, efetuou-se o cálculo de ajuste sobre produtos importados que não estavam sujeitos às regras de preços de transferência, já que haviam sido importados de pessoas não vinculadas.

D – MULTA DE OFÍCIO E JUROS SELIC:

(xv) Além de todos os argumentos expostos acima, ainda que, a contrassenso, se admitisse a validade do ajuste dos preços de transferência, a exigência da multa confiscatória de 75% e de juros Selic sobre a multa também devem ser canceladas;

4. Por fim, requer, caso se mantenha o ajuste do preço de transferência, a aplicação subsidiária do PIC para os itens que possuem material suficiente para a comprovação desse método, e quando lhe for mais favorável.

5. Anexei as fls 3407 *et seq.*

A DRJ, ao analisar a impugnação de fls 3413/3441, julgou procedente em parte a impugnação, com fatos geradores em 31.12.2010, nos valores de R\$ 19.817.387,36 e 7.278.769,09, respectivamente, a serem acrescidos da multa de ofício (75%) e dos juros moratórios (Selic).

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 3455/3521), no qual repisa os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seu pedido improcedente.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, razão pela qual dele conheço. Igualmente, o Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade, de acordo com a Portaria/MF nº 63/2017, sendo também conhecido.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

PREMILIDADE DE NULIDADE

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL

A Recorrente pede a nulidade do lançamento, essencialmente com base nos seguintes argumentos: **(i)** a existência de inconsistências materiais na apuração do crédito tributário viola o artigo 142 do CTN; **(ii)** a revisão promovida com base no art. 148 do CTN pela DRJ, sem que, contudo, ocorresse a lavratura de novo auto de infração ou notificação complementar como exige o parágrafo 3, do art. 18, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/; e **(iii)** em decorrência da revisão no item **(iii)** não foi dada a oportunidade da Recorrente avaliar, nem mesmo se manifestar a respeito do novo cálculo apresentado pela decisão da DRJ, ferindo o princípio da ampla defesa e do contraditório.

Adicionalmente pugna pela direito de apresentar novo cálculo utilizando um dos outros métodos previstos na legislação de Preço de Transferência, quando da descaracterização do cálculo efetuado pela Recorrente, nos termos do art. 20-A da Lei 9430/96.

De plano, não vislumbro as hipóteses de nulidade dos atos e termos lavrados, de acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Destarte, o auto de infração se serviu de todos os requisitos formais exigidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não invalidando o exercício da ampla defesa no processo.

Adiante, no que tange o item (ii) e (iii) relativo a revisão realizada pela decisão recorrida, a qual implicou na apresentação de um novo cálculo (conforme planilha à fl. 3407) , entendo que não assiste razão a alegação de desobediência ao princípio da ampla defesa e do contraditório trazida pela Recorrente.

A redução parcial do ajuste fiscal promovida pela decisão recorrida, se deu em função do acatamento do argumento de defesa, reconhecendo a necessidade de alterar o equívoco cometido pelo agente fiscal ao comparar, para fins de apuração do ajuste fiscal, o preço praticado do insumo por unidade de medida com o preço parâmetro individual por unidade do produto.

Embora a Recorrente, com base no Parecer de seus auditores independentes, se revela insatisfeita com algumas incongruências remanescentes no cálculo apresentado pela DRJ, tais supostas inconsistências não configura cerceamento, ainda que lhe é dada a oportunidade de contestá-la em sede recursal.

Nesse sentido, dada a incorreção/inexatidão verificada, bem como a complexidade do cálculo no método PLR 60, a coleta dos dados necessários à sua alegação constitui tarefa técnica e que pode gerar divergência nos critérios adotados entre o fisco e o contribuinte.

Portanto, a DRJ apresentou um novo cálculo, baseada na sua decisão de mérito, conforme acima mencionado, o que não enseja ao sujeito passivo prazo para se manifestar a cerca do cálculo modificado, nos termos do § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, tais supostos divergência remanescentes acerca do cálculo será enfeitada no mérito desse recurso, não havendo qualquer prejuízo para a Recorrente, razão pela qual rejeito esta preliminar suscitada pela Recorrente.

Finalmente, caso este Colegiado venha entender pela legalidade dos critérios contidos na IN nº 243/2002, entende a Recorrente que lhe é facultado a aplicação de outro método de cálculo, menos gravoso que não necessariamente o PRL60, na linha do que dispõe o artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, a Recorrente entende que com a modificação do critério de cálculo, se torna aplicável os ditames expostos no art. 20-A da Lei 9.430, introduzida pela Lei 12. 975/2012, o qual prevê a intimação do sujeito passivo, para no prazo de 30 (trinta) dias , apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

A esse respeito a fiscalização se manifestou do seguinte modo:

A segunda preliminar suscita a inobservância de norma procedimental pela autoridade tributária, a quem, segundo o impugnante, o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Lei nº 12.975, de 2012, incumbiria de dar ao contribuinte a oportunidade de apresentar novo cálculo de apuração dos preços de transferência, com base em um dos métodos disponíveis. Idêntica determinação consta do art. 40 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. Saliente-se que a fiscalização foi concluída em 2014, quando a nova redação da lei, já era plenamente incidível, uma vez que seu teor é puramente procedimental, aplicando-se às fiscalizações em curso após a sua publicação, tendo em vista o disposto no § 1º do artigo 144 do CTN.

Pois bem, o art. 20 da Lei nº 9.430, de 1996 (e também o art. 40 da IN 1.312/2012) tem comandos dirigidos tanto a fiscalização quanto ao contribuinte, nos seguintes termos:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

(...) (grifo nosso)

19. Entretanto, a previsão incide apenas quando houver desqualificação do método de cálculo adotado, o que não ocorreu no caso ora examinado. Com efeito, manteve-se o método “PRL 60”, eleito pelo contribuinte. O que mudou foram os

critérios de cálculo, baseados em diferentes interpretações da lei. Noutra perspectiva, poder-se-ia sustentar que a

mera mudança de critério também asseguraria a faculdade ao contribuinte, mas o final do *caput* conduz a conclusão de que o dever fiscal se instaura apenas quando a desqualificação dos critérios de cálculo implicar a desqualificação do método. A determinação do preceito legal é para que, em caso de desqualificação do método ou de algum critério de cálculo, ao fiscalizado deva ser facultada a oportunidade de apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. Por óbvio, nessa hipótese não se está prevendo a permanência no método adotado pelo contribuinte, mas a adoção de outro método.

20. Embora este seja um comando a ser observado no procedimento fiscal, o marco inicial aplicativo da lei é o ano-calendário de 2012. Os novos critérios de apuração ou de fiscalização de que trata o § 1º do artigo 144 do CTN, no qual o contribuinte buscou amparo para justificar a retroatividade, são aqueles que ampliam os poderes de investigação do Fisco ou dão mais garantias ou privilégios ao crédito tributário. Contata-se que a retroatividade ali prevista é para a legislação que preveja novos critérios de apuração que permitam definir com mais fidelidade a situação existente à época do fato gerador ou que protejam o crédito tributário, bem diferente do que preveem o art. 20-A da Lei nº 9.430/96 e o art. 40 da IN RFB nº 1.312/2012.

21. Portanto, o direito de o contribuinte apresentar, após o início do procedimento fiscal, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, não alcança o período de apuração objeto desta autuação (ano-calendário 2010), uma vez que essa disposição legal só é aplicável a fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

22. Nesse sentido, já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O intimação prévia prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguintes (**Acórdão nº 1101-001.079, de 7 de abril de 2014**)

ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A intimação prévia prevista no art. 20A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano calendário 2012 e seguintes. (**Acórdão nº 1301-001.781, de 3 de março de 2015**)

De fato, pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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:

(...)

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

(...)”.

No entanto, a supracitada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no § único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

“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 imprastáveis 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”

Ademais, conforme demonstrado na decisão, há que se observar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 e, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada.

Nesse sentido, observe-se a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 20/2009, que conclui o seguinte:

“13.1 Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado a sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação. Apenas no caso de erro, devidamente comprovado, cabe alteração de declarações regularmente entregues ao fisco.

13.2 A eleição de determinado método de apuração do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do ajuste declarado, cabe à autoridade fiscal levantar o valor do ajuste nos termos da legislação – que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que,

nesse momento, o contribuinte realize – a seu livre talante – eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.

*13.3 Todo ato processual, ainda que em fase inquisitória, é fundamental ao desenvolvimento do processo administrativo ou judicial tributários, e para que o processo seja processo, as prerrogativas e os ônus processuais devem ser aplicados independentemente da vontade das partes, na medida em que seu objeto é indisponível ao particular e ao Fisco: **constituição do crédito tributário, uma vez materializada a hipótese de incidência tributária**".*

Improcede, dessa forma, os argumentos sobre a nulidade neste ponto.

NO MÉRITO

A Recorrente é sociedade limitada que tem como atividade principal a industrialização e a comercialização de produtos elétricos, eletrônicos, eletrodomésticos, dentre outros. (fls. 2975/3003). Desse modo, a Recorrente é contribuinte de diversos tributos, dentre os quais o IRPJ e a CSLL, objeto da presente autuação.

No contexto dessas atividades, no ano-calendário de 2010, importou diversos componentes necessários à sua produção no Brasil, os quais impactaram os lucros fiscais no referido período. Note-se que parte preponderante de tais transações foram praticadas com partes vinculadas no exterior, de sorte que, a fim de atender às regras de preços de transferência, efetuou os cálculos com base na Lei 9.430/96 e suas alterações posteriores.

Nesse sentido, conforme se depreende de sua DIPJ/11, tais cálculos, no que tange o preço parâmetro praticado, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos valores das importações na apuração do IRPJ e da CSLL, foi apurado com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro ("PRL"), de acordo com metodologia prevista na mencionada Lei e alterações.

Tal sistemática prevê uma margem de lucro de 60% ("PRL60") para produtos importados destinados à produção de outros bens, com vistas à depurar o preço parâmetro. Confira-se a fórmula aplicada pela Recorrente para a determinação do preço parâmetro:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{PV} - \text{ML } 60\% (\text{PV} - \text{VA})$$

Onde:

PV = preço líquido de venda (preço de revenda do bem importado, diminuído dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas e das comissões pagas)

ML 60% = margem de lucro de 60%

VA = valor agregado no País

Ocorre que, conforme visto, a autoridade autuante entendeu que a Recorrente não teria efetuado seus ajustes conforme os parâmetros enunciados na Instrução Normativa ("IN") 243/02. Nesse sentido, os cálculos dos preços parâmetros estariam incorretos, pois a fiscalização entendeu que a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço

líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final.

Desse modo, o agente fiscal ao refazer os cálculos do PRL, apurou o valor de R\$ 483.981.560,30, a ser adicionado nas apurações do IRPJ e da CSLL. Confirma-se a fórmula por ele utilizada para a obtenção do preço parâmetro.

$$\text{Preço Parâmetro} = n\% * PV - n\% * PV * 60\%$$

Onde:

$$n\% = VI / (VI + VA)$$

n%= participação do componente importado “n” no preço de venda líquido

VI= custo do componente importado

VA=valor agregado à participação do componente importado

Como consequência das diferenças apuradas na ação fiscal, foi lavrado Auto de Infração exigindo a tributação devida em decorrência da suposta irregularidade, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Ao analisar a questão, a decisão recorrida rejeitou a tese da ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2007, baseada em julgados colacionados por este Colegiado à fl. 34, que firmaram entendimento acerca da legalidade da instrução normativa em face a lei, bem como por entender ser incompetente para afastar a ilegalidade suscitada (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972).

Por sua vez, a Recorrente se insurge alegando em síntese que:

(i) os órgãos de julgamento da esfera administrativa são plenamente competentes para analisar a falta de fundamento legal da IN nº 243/02, de tal sorte que é dever dos mesmos exercer tal atividade, consoante o Decreto nº 70.235/72;

(ii) sendo a IN nº 243/02 mero veículo normativo de interpretação da lei tributária, essa não poderia trazer qualquer inovação que acarretasse majoração de tributo, pois estaria extrapolando os seus limites, incumbindo aos órgãos administrativos de julgamento preservar o direito do contribuinte. Citou vários precedentes do CARF, os quais afastam a aplicação de regras administrativas sem amparo em previsão legal expressa;

(iii) todo o procedimento realizado na apuração do preço parâmetro com a aplicação do método de cálculo para o PRL 60% está em conformidade com a sistemática e metodologia previstas na Lei nº 9.430, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/00;

(iv) a IN nº 243/02 aumentou consideravelmente os ajustes tributáveis de Preço de Transferência, conforme observado no Parecer Técnico elaborado pela Deloitte às fls. 3289/3303, o que equivaleria a um novo cálculo, não efetivamente previsto na Lei que rege o tema. A esse respeito colaciona doutrinas e jurisprudência sobre o tema.

(v) a Medida Provisória 563/12, convertida na Lei nº 12.715/2012 reconheceu expressamente a ausência de fundamento legal da IN nº 12.715/2012.

Entendo que tais argumentos devem prosperar.

Pois bem. O cerne dos autos, não obstante a existência de discussões subsidiárias, permeia nos diferentes critérios para se determinar o preço parâmetro, oriundo da discussão sobre a legalidade dos ditames contidos na IN 243, em contraposição aos comandos da Lei 9.430/96.

Feitas essas considerações iniciais, passemos à análise mais detida da matéria versada nos autos, para, então, adentrar ao mérito da questão.

O método PRL 60 foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei nº 9.430/1996. Com redação da Lei nº 9.959/2000, o legislador ordinário definiu o método PRL60, em que a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Dessa forma, o legislador estabeleceu uma margem de lucro altíssima (60% – inatingível, em operações regulares de mercado, pela maioria das empresas brasileiras que importam, produzem e revendem no mercado interno), mas, por outro lado, autorizou a subtração do valor agregado no País para efeito de determinação da margem de lucro.

Todavia, o critério jurídico estabelecido pelo Poder Legislativo para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não foi observado pelo Poder Executivo na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que revogou a Instrução Normativa nº 32/2001. Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL60, incluindo na fórmula (i) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido; (ii) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (iii) excluindo o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, (i) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (ii) também não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, a exclusão do valor agregado no País e da margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País; e a inclusão do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro acabaram por alterar, substancialmente, os critérios jurídicos de cálculo previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

Desta feita, é flagrante a ausência de fundamentação para a sistemática de cálculo do PRL prevista na referida IN, o qual aumenta indevidamente os ajustes de Preço de Transferência, de modo a majorar a base de cálculo tributável de IRPJ e CSLL.

Não obstante a IN SRF nº 243/2002 ter inovado no plano normativo, criando fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 sem qualquer fundamento legal, a sua aplicação implica apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

A apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, implica, por sua vez, (i) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em situação na qual não haveria ajuste caso fosse observada a fórmula prevista em Lei; ou, então, (ii) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei.

E a apuração de ajuste em situação na qual não haveria ajuste caso observada a fórmula da Lei ou, então, a apuração de ajuste em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei representam (em ambas as hipóteses) majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da aplicação de disposições contidas, única e exclusivamente, no texto de Instrução Normativa, o que é absolutamente vedado pelo inciso II e pelo §1º do artigo 97 do CTN.

Dessa forma, a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 está configurada por 2 (dois) fundamentos jurídicos: (i) instituição, pelo Poder Executivo, de metodologia (fórmula) de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 absolutamente diversa daquela concebida pelo Poder Legislativo (artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000); e (ii) majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação de critérios de apuração previstos, única e exclusivamente, no texto de uma Instrução Normativa, afrontando o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Ademais, cumpre destacar que somente em momento posterior, com a alteração do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 pela Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012 é que se introduziu no texto da lei o critério de proporcionalização da participação do valor dos bens impostados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, que até então era previsto somente no texto da IN SRF nº 243/2002.

Desse modo, conclui-se que se foi necessária a alteração da legislação ordinária para passar a dispor sobre os referidos critérios é porque o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não compreendia tais variáveis na metodologia de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60%, o que reforça a ilegalidade do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Portanto, e por qualquer ângulo que se avalie a questão, não pode ser admitida a aplicação da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Corroborando o entendimento acima esposado este Colegiado já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão, o qual me alinho ao entendimento relativo a inaplicabilidade da IN SRF nº 243/2002 na apuração de Preços de Transferência, conforme ementas a seguir:

"PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PRL 60% IN SRF 243/02. ILEGALIDADE.

A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.

(Processo nº 16561.720034/2014-11, Rel. Helio Eduardo de Paiva Araújo - 08/06/2016)"

"PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.

As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível.

FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243.

A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei nº 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei.

LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243.

Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

(Acórdão nº 1101-000.864, Rel(a) Edeli Pereira Bessa, - 07/03/2013)"

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - 60% - IN SRF nº 243/02 ILEGALIDADE

A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.

(Acórdão nº 1302-00.915, Rel (a) Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, 10.04.2012)

Tal entendimento não se restringe à esfera administrativa. Nesse sentido, a relação entre a mudança da metodologia para o cálculo do PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem abordada em voto proferido pelo Desembargador Márcio Moraes¹, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

(...) ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, de sorte a propiciar o seu fiel cumprimento. (...)

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada Lei nº 9.430/1996.1

Nesse diapasão atente-se que, a teor da Lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços 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.

É dizer: anteriormente, o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o tributo da mercadoria estrangeira ao custo total do bem.

No mesmo sentido se manifestou Hiromi Higuchi (*Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: IR Publicações. 36ª ed. 2011. pp 158 e 162):

“[...] A seguir, será provada a ilegalidade da metodologia adotada pelo art. 12 da IN nº 243/2002, não merecendo ser cumprida pelos contribuintes. [...]

¹ Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 3ª Turma. Apelação Cível nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP, voto de 25 de agosto de 2010.

O art. 12 da IN nº 243/2002 não considerou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e nem a totalidade do valor agregado no país como determina a lei. A Instrução, sem base legal, apurou o percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e aplicou esse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no País.

O critério adotado pela Instrução de não considerar a totalidade do custo agregado no País é absurdo porque toda indústria aplica o percentual de margem de lucro sobre o custo total do produto, sem indagar o percentual de participação de bens importados na formação do custo de produção. Se a metodologia da lei está incorreta, deve-se alterar a lei mas não é possível alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL através de ato administrativo, contrariando a lei”.

Por todo exposto, entendo que não restam dúvidas que a IN 243/02 violou a estrita legalidade ao estabelecer um método de cálculo do PRL 60 que se distância daquele previsto na Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser cancelada a exigência fiscal.

Caso o meu entendimento acerca da ilegalidade da IN SRF 243/2002 não venha prevalecer perante este Colegiado, cumpre analisar o mérito recursal relativo as inconsistências no cálculo realizado pela DRJ, a inaplicabilidade da multa de ofício, bem como a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Senão vejamos.

DAS INCONSISTÊNCIAS NO CÁLCULO REALIZADO PELA DECISÃO DA DRJ

A Recorrente entende que a decisão não observou a aplicação da média dos preços parâmetros, pois há mais de um parâmetro para o mesmo insumo. Não obstante o acórdão ter observado a equivalência matemática entre os dois caminhos de apuração (fls. 3434). O fato é que não poderia existir mais de um preço parâmetro para o mesmo insumo.

Ocorre que a nova planilha elaborada pela decisão da DRJ (FL. 3407) considerou o preço parâmetro individual encontrado para cada produto acabado, não se atentando para aplicação da média ponderada para determinação de um único preço parâmetro por insumo.

Dessa forma, a Recorrente concluiu que o cálculo apresentado pela decisão está em desconformidade com as regras estabelecidas para o cálculo de Preços de Transferência.

Outro ponto levantado pela Recorrente diz respeito a quantidade vendida x quantidade consumida. Para fins de dedutibilidade de custo/despesa na importação, deve-se considerar o produto baixado do estoque com destino ao resultado do ano calendário.

Assim, entende que somente formarão o ajuste de Preços de Transferência as compras de pessoas vinculadas que restaram em estoque no ano anterior, somadas as que foram feitas no ano-calendário, e que tenham sido vendidas ou de alguma forma tenham impactado o lucro tributável, conforme a equação a seguir:

Quantidade Consumida = Estoque Inicial + Importações do ano - Estoque

Final

Isso porque a quantidade de mercadorias sujeitas as regras de Preços de Transferências sugerida pelo cálculo da DRJ não condiz com a realidade, pois nem todas essas mercadorias foram efetivamente realizadas e/ou nem todas empataram o resultado da Recorrente no ano-calendário de 2010.

Destacou também que há operações que não estão sujeitas às regras de Preços de Transferência. Nesse ponto a Recorrente adverte que o recálculo da DRJ inclui operações efetuadas com pessoa não vinculada.

Nesse ponto, a DRJ alegou que não havia comprovação por parte da recorrente, e que apenas 804 unidades teriam sido importadas de pessoa jurídica vinculada. Adiante, alegou que do insumo em análise 3.460 Displays foram excluídos da apuração do preço parâmetro dos insumos empregados, sendo essa situação refletida na coluna "Quantidade do insumo usado em cada unidade de produto" do recálculo feito pela DRJ (FLS. 3407).

Para desconstituir o argumento trazido pela DRJ, a Recorrente anexou DOC 4 do Recurso Voluntário, uma memória de cálculo que demonstra que há apenas uma Declaração de Importação relacionada, sendo que todas as demais são referentes às aquisições de parte independente.

Adiante, a Recorrente junta todas as declarações de importação de todos os insumos objeto do auto de infração (DOC. 05 e 06 do Recurso). Por fim, pugna a utilização de método alternativo no cálculo de ajuste de Preço de Transferência, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96.

Sobre essa questão já manifestei-me em sede preliminar no sentido de desconsiderar possíveis novos cálculos a serem realizados com a utilização do método PIC, para os quais havia adotado, inicialmente, o método PRL (mantido pela fiscalização durante a ação fiscal).

No tocante as demais incongruências apontadas, entendo que não há elementos suficientes nos autos que confirme tais inconsistências, tendo em vista que não foi apresentado pela Recorrente qualquer cálculo dos supostos equívocos cometidos capaz de modificar o entendimento adotado na decisão.

Conseqüentemente, a Recorrente não quantifica o valor que entende ser indevido, apenas cita alguns exemplos de insumos em que a DRJ teria se equivocado quando da elaboração de seu cálculo. Outrossim, não antevejo nos autos qualquer documentação suporte que sustentem as referidas alegações.

Portanto, entendo que resta prejudica a análise nesse tocante.

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO

O contribuinte discorre em sua peça recursal sobre o efeito confiscatório da multa isolada contra ele lançada de ofício, no sentido de que a mesma, uma vez lançada no patamar elevado de 75% (setenta e cinco por cento), seria abusiva, ferindo princípios salvaguardados na Constituição Brasileira de 1988.

Sobre as tais alegações de abusividade, violação ao princípio constitucional do nãoconfisco, cumpre trazer à colação o teor da Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus conselheiros julgadores, com o que me eximo de quaisquer considerações adicionais sobre este tópico.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto à este tópico.

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A Recorrente pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

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

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

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

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

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

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

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

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta

ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Nesse sentido, o professor Luciano Amaro explica que:

"No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, freqüentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio de multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação" (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo. Editora Saraiva, 2006, p. 439/440).

Dessa forma, verifica-se que a multa não tem a finalidade arrecadatória, apenas visa desestimular o comportamento ilícito, enquanto que o tributo é fruto da realização do fato lícito, que tem por objetivo a produção da receita pública.

Julgo, por conseguinte, procedente o pedido do contribuinte no que se refere à não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, devendo ser dado provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta questão.

Diante de todo o acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de afastar a aplicação da IN 243/02, bem como a incidência de juros sobre multa.

DO RECURSO DE OFÍCIO

A parcela do crédito tributário exonerada pela decisão recorrida, que foi submetida a Recurso de Ofício diz respeito às inconsistências demonstradas nos cálculos realizado do preço parâmetro. Vejamos a inconsistência acolhidas pela decisão (segunda inconsistência levantada pela Recorrente):

Cálculo incorreto da fiscalização em razão de não se haver dividido o preço parâmetro total pela quantidade vendida da matéria prima do produto acabado, assumindo-se a proporção da quantidade de matéria prima importada consumida por unidade de produto acabado fabricado.

Ocorre que, houve um erro patente da autoridade autuante quando da comparação do preço parâmetro individual em cada operação de venda com o preço praticado por unidade de medida (unidade, quilograma, litros, metros, entre outras).

Conforme se depreende da planilha demonstrativa da fiscalização, verifica-se que uma unidade de pilha acabada (cód. UM-3SH) requer 0,00006kg do insumo *indium*. Deste modo, o ajuste para esse insumo específico decorre do confronto entre o preço praticado do insumo por kg (R\$ 502,87) com o preço parâmetro individual na operação de venda (R\$ 0,0190098759789259), cuja diferença resulta em R\$ 502,85, que, multiplicado pela quantidade vendida do produto (107.468,64), forneceria o ajuste individual de R\$ 54.040.969,31.

Todavia, como asseverou a decisão recorrida, o correto seria comparar o preço praticado por unidade de medida como preço parâmetro individual ajustado para a mesma unidade de medida, cuja diferença, multiplicada pela quantidade de insumo utilizado na fabricação do produto, conduz ao ajuste a ser efetuado. Confira-se a tabela abaixo que traz essa proporção:

Código do Produto	Preço Parâmetro Total	Quantidade Total de Insumo	Preço Parâmetro do Insumo (por unidade de medida)	Diferença entre preços para a unidade de insumo	Ajuste Correto	Ajuste da Fiscalização
UM-3SN2	21,44722756	0,0843264	254,3358611	248,5365329	20,96	883.424,77
1215DP60E	146,4585028	0,7183665	203,8771335	298,9952605	214,79	5.921.930,29
UM-3SHE	367,3849445	1,69636608	216,5717346	286,3006594	485,67	13.984.151,82
1215BP4/192E	221,8832878	0,99781632	222,3688703	280,5035237	279,89	8.362.682,81
UM-3TSHB	28,46319964	0,10972908	259,3952272	243,4771668	26,72	1.041.098,43
UM-3SH2-T	0,001110638	0,00000576	192,8191695	310,0532245	0,00	40,23
UM-3SHSE	20,96945837	0,0832288	251,9495459	250,9228481	20,88	675.034,93
UM-3SH2	91,81119165	0,34400304	266,8906404	235,9817536	81,18	2.931.935,85
UM-3SH	2042,965518	6,4481184	316,8312663	186,0411277	1.199,62	54.040.969,31
UM-3SHGR	3,021708449	0,00988	305,8409361	197,0314579	1,95	65.370,39
UM-3SHSP	161,5028865	0,330732288	488,3190797	14,55331427	4,81	2.818.756,08
UM-3SHS	553,9206723	1,18224448	468,533101	34,33929302	40,60	8.872.850,74
UM-2SHE	426,9478791	3,410358336	125,191501	377,680893	1.288,03	338.903,30
1235TP24E	120,2623974	0,9099	132,171005	370,701389	337,30	90.396,77
UM-2SHSPE	133,2320478	0,834509568	159,6531099	343,2192841	286,42	82.933,24
1235BP2/48E	1554,336933	9,53265264	163,0539779	339,8184161	3.239,37	946.943,46
UM-2SH	4137,874061	14,52790051	284,8225769	218,0498171	3.167,81	1.441.672,56
UM-2SHSP	2227,229809	5,86264	379,9021958	122,9701982	720,93	581.104,75
TOTAL					11.416,92	103.080.199,73

Com base na tabela, restou demonstrado o equívoco cometido de apuração contido na planilha demonstrativa, que a decisão corrigiu acrescentando as colunas adicionais, conforme planilha de fls. 1910/2194, resultando na planilha de fls. 3407 *et seq.*

Desse modo, a decisão apurou que, para certas operações, não havia ajuste a realizar, haja vista que o preço praticado foi inferior ao preço parâmetro, de tal sorte que as

Processo nº 10283.722682/2014-43
Acórdão n.º 1301-002.617

S1-C3T1
Fl. 13.146

diferenças negativas devam ser expurgadas quando da consolidação da planilha de fls. 190/2194, conforme figura abaixo:

	A	B	C	D	Q	R	S	T	U
	Código do insumo	Código do produto	Quantidade do insumo usado em cada unidade de produto	Custo unitário do insumo	Valor adicional ao Lucro Real, apurado pela Fiscalização	Preço Parâmetro Total	Quantidade de Insumo Total	Preço Parâmetro do Insumo (por unidade de medida)	Diferença de preços para a unidade de insumo
8286	FRUGRYV12QV	SC-AK27BLB-E	0,042781	0,001186	0,00197622182926428400	0,002789762	0,178066	0,015680581	-0,014864581
8296	FRUGRYV12QV	SC-AK37BLB-E	0,087874	0,001076	0,001871342036751100	0,001809038	0,175548	0,010005777	-0,000824377
8298	FRUGRYV12QV	SC-AK27BLB-E	0,059888	0,00082	0,0008536196472107600	0,001363638	0,236956	0,010945258	-0,010125258
8451	FRUGRYV12QV	SC-AK27BLB-E	0,018087	0,001191	0,00248952598530252800	0,002294748	0,144548	0,013897532	-0,014708532
9900	FUCJ1485RJ	SC-AK27BLB-E	0,048034	0,015126	0,0090041678118236000	0,009599852	0,166136	0,201899968	-0,186773868
18580	LBPATYH0888	SC-AK27BLB-E	0,001973	0,935895	3,3867507358864990000	0,199181244	0,013892	12,3334204	-11,5964434
18231	RUBK0502A-3	SC-AK37BLB-E	0,431909	1,752516	1,1488585439506800000	2,350173456	0,903818	2,609911409	-0,854935409
18821	SCORLVZ	SC-AK27BLB-E	0,000512	298,936777	822,090191248368000000	5,839918794	0,000048	2782,188384	-2555,229887
23571									

Dessa maneira, a decisão reconheceu o equívoco da autoridade autuante e efetuou a revisão do lançamento de modo a reduzir o ajuste ao lucro tributável decorrente das infrações apuradas de R\$ 483.981.560,30 para R\$ 116.859.435,05, passando a exigir a quantificação dos novos valores devidos de IRPJ e CSLL, conforme demonstrativo de fl. 3407 *et seq*, senão vejamos:

TRIBUTOS	IRPJ	CSLL
Base de Cálculo Declarada	-R\$ 3.480.078,68	-R\$ 1.323.417,67
Ajuste dos Preços de Transferência	R\$ 116.859.435,00	R\$ 116.859.435,00
Base de Cálculo Levantada	R\$ 113.379.356,32	R\$ 115.536.017,33
Compensação de prejuízo fiscal ou BC negativa (30%)	R\$ 34.013.806,90	R\$ 34.660.805,20
Base de Cálculo Apurada	R\$ 79.365.549,42	R\$ 80.875.212,13
Imposto Apurado	R\$ 11.904.832,41	R\$ 7.278.769,09
Adicional Apurado	R\$ 7.912.554,94	-
Exigência Fiscal Total	R\$ 19.817.387,36	R\$ 7.278.769,09

Concordo com a revisão da decisão ante ao equívoco cometido pelo agente fiscal ao comparar, para fins de apuração do ajuste fiscal, o preço praticado do insumo por unidade de medida com o preço parâmetro individual por unidade do produto.

Assim, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conheço dos Recursos Voluntário e de Ofício para, no mérito, negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento parcial ao Recurso

Processo nº 10283.722682/2014-43
Acórdão n.º **1301-002.617**

S1-C3T1
Fl. 13.147

Voluntário interposto para afastar a aplicação da IN 243/02, bem como a incidência de juros sobre multa.

É como voto

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Redatora Designada

Em que pesem os argumentos efetuados pelo I. Conselheiro Relator, divirjo do seu voto relativamente à arguição de ilegalidade da IN SRF 243/2002 e quanto ao pedido de não incidência de juros sobre a multa de ofício, pelos motivos a seguir expostos:

DA LEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

A recorrente alega que a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 inseriu diversos elementos no cálculo do PRL 60, tornando-o mais oneroso ao contribuinte que o estabelecido pela Lei nº 9.430/96 sendo, portanto, ilegal.

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

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

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

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

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

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

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

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

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

Expressando matematicamente esta primeira análise, teríamos:

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

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

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

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

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

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

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

ou

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

(grifos do original)

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

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale

transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

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

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

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

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

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*

d) da margem de lucro de:

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

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

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

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

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

ou

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Concluiu, assim, o Colegiado, no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que: i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%); ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente; iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre

de qualquer artificialismo; e iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência."

Dessa forma, considerando que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 se limitou a interpretar o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, em consonância com os objetivos da legislação de preços de transferência, é improcedente a alegação da recorrente de ilegalidade da referida Instrução Normativa sob o argumento de que contém disposições em nenhum lugar previstas na Lei nº 9.430/96.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

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

(Acórdão 9101-002.417, de 17/08/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

(Acórdão 9101-002.446, de 21/09/2016)

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente pleiteia a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício, sob pena de agravamento da sanção, o que seria inadmissível, nos termos do art. 161 do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

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

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

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por (i) reconhecer a legalidade e aplicabilidade da metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, e (ii) manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10283.722682/2014-43
Acórdão n.º **1301-002.617**

S1-C3T1
Fl. 13.157

Milene de Araújo Macedo