

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10872.000506/2010-93  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1402-000.680 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 25 de julho de 2018  
**Assunto** IRPJ  
**Recorrente** AFTON CHEMICAL INDÚSTRIA DE ADITIVOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

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

## Relatório

Trata-se de julgamento de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão da DRJ que julgou improcedente a defesa da Recorrente.

A presente acusação trata de fatos geradores do ano-calendário (lucro real anual) de 2007, onde se exige da Recorrente ajuste relativo a preço de transferência de PRL-20 para o PRL-60, devido a contribuinte adicionar aqui no Brasil corante na mercadoria importada, caracterizando-se em transformação do produto devendo, segundo a fiscalização, ser aplicado o percentual de 60% e não o de 20% como fez a autuada.

Foi glosado também despesas a título de participação nos lucros e resultados - PRL nos termos dos artigos 303 e 463 do RIR/1999, bem com exige-se IRRF relativo a remuneração indireta com gastos de manutenção de veículos e depreciação, pagos em benefício de administradores, quando o contribuinte não comprova haver adicionado tais dispêndios à remuneração dos beneficiários.

Foi aplicada multa de ofício de 75%.

Para evitar repetições, adoto o relatório do v. acórdão da DRJ:

*Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 196.670,07, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 68.185,75, e de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no valor de R\$ 19.082,42, lavrados contra o interessado acima qualificado, pela DFI – Rio de Janeiro, referente ao ano-calendário de 2007. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e demais encargos de juros moratórios.*

*As infrações apuradas foram as seguintes:*

### *IRPJ*

*001) Glosa das despesas de participações nos lucros atribuídas aos administradores.*

*002) Falta de adição da parcela de custos de bens adquiridos no exterior de pessoa vinculada (preço de transferência).*

### *CSLL*

*Lançamento decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica cuja infração ocasionou insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição.*

*IRRF*

*Pagamentos efetuados a título de remuneração indireta aos administradores.*

*De acordo com a descrição contida no Termo de Verificação (fls. 113/122), foi constatado o seguinte:*

### *1 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA*

*O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação de suporte da determinação do custo de bens adquiridos no exterior, de pessoa(s) jurídica(s) considerada(s) vinculada(s), dedutível da determinação do lucro real. Apresentada a planilha respectiva, verificou-se que foi adotado o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL.*

*1.1) A fiscalização constatou que o cálculo do contribuinte não contemplava o estoque inicial dos produtos. Constatou ainda que os Preços, Praticado e Parâmetro, não foram ponderados em função das quantidades negociadas.*

*As constatações acima resultaram na revisão do cálculo. As correções modificaram os valores dos ajustes decorrentes do método, em valor superior à adição ao lucro líquido do exercício de R\$ 434.886,62, conforme LALUR.*

*1.2) A fiscalização constatou também que o contribuinte, tendo adotado o Método do Preço de Revenda menos Lucro, em relação ao produto importado HITEC 6541 mesmo procedendo a adição de outros produtos (corantes), determinou o Preço de Transferência, diminuindo da margem de lucro, o percentual de vinte por cento (PRL 20%).*

*Visando elucidar se tais operações são conceituadas como produção de outro bem, assim entendidas aquelas em que haja alteração de bem importado, que envolva transformação ou agregação de seu valor, para posterior comercialização no mercado nacional, ou, se tais operações visam somente a facilitação de sua aplicação ou comercialização do produto importado, o contribuinte foi intimado a esclarecer o procedimento. Em resposta, foi apresentada documentação que basicamente esclarece ser inócua a adição do produto (corante), e está vinculada à exigência de clientes para distinção de seus produtos e de seus concorrentes.*

*A aplicação do corante, ainda que inócua segundo o contribuinte, também se inclui no conceito de industrialização, previsto no art. 42 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.*

*Dessa forma, se pode aplicar às operações em questão, o método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de sessenta por cento, o método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e o do Custo de Produção mais Lucro (CPL), conforme o art. 1º*

da Instrução Normativa nº 113, de 2000 (hoje, §1º, art. 4º, da Instrução Normativa nº 243, de 2002).

Tendo optado pelo método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o contribuinte também foi intimado a ratificar a apuração do preço líquido de venda e a revisar o preço praticado dos produtos. Apresentadas as planilhas, os valores foram aplicados na apuração dos preços parâmetros, considerando a margem de lucro de 60%.

1.3 Conforme apurações, item 1.1, a revisão do cálculo resultou em R\$ 611.673,90 (R\$ 449.830,65 mais R\$ 161.843,25), superiores em R\$ 176.787,28, à adição ao lucro líquido do exercício de R\$ 434.886,62, conforme LALUR. Foi constatada também, insuficiência na adição ao lucro líquido do exercício, dos valores apurados conforme item 1.2 (R\$ 580.832,20), relativa à falta de aplicação do Método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) considerando a margem de lucro de 60%, onde o produto importado HITEC 6541 foi utilizado para a produção do HITEC 6541 BR.

## 2 PARTICIPAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS

O contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos e documentos acerca de diversos lançamentos no Livro Razão. Dentre eles, o contribuinte relacionou os beneficiários da participação nos lucros, onde se denota que parte foi atribuída aos administradores Cláudio Williams Azevedo Lopes, no valor de R\$ 18.922,06, e José Manuel da Silva Cardoso Dias, no valor de R\$ 11.137,76.

Tais valores foram glosados, já que as participações atribuídas a administradores não são dedutíveis, segundo disciplina contida nos arts. 303 e 463 do RIR/1999.

## 3 REMUNERAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS

O contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos e documentos acerca de diversos lançamentos no Livro Razão. Dentre eles, apresentou documentação relativa ao administrador Alan José Horwitz, inclusive o TERMO DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS, que dispõe no seu item 3 "que a sociedade arcará, em nome do ADMINISTRADOR, com todos os ônus decorrentes da tributação no Brasil de rendimentos auferidos pelo ADMINISTRADOR no Brasil...".

Dentre os benefícios mencionados, a empresa disponibiliza um automóvel, qualificado no mencionado Termo, cuja despesa de depreciação foi apropriada conforme demonstrativo apresentado.

A empresa também disponibiliza um automóvel para os administradores Cláudio Williams Azevedo Lopes e José Manuel da Silva Cardoso Dias.

Os valores das depreciações mensais integram a remuneração dos beneficiários e são consideradas líquidas, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto de renda na fonte.

Considerando a declaração de que a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelos beneficiários sobre tais importâncias, que serão

*consideradas líquidas, cabe o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.*

*Inconformado, o interessado apresentou impugnação, em 29/10/2010 (fls. 145/179), requerendo o cancelamento do auto de infração, alegando, em síntese, o seguinte:*

*(i) A possibilidade de aplicação do método PRL 20%*

*. que parte dos aditivos comercializados no mercado interno é importada de empresas vinculadas localizadas no exterior, razão pela qual se submete as regras de preços de transferência estabelecidas no artigo 18 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996.*

*. que, em função da complexidade de aplicação de outros métodos de controle dos preços de transferência, vem adotando nessas operações de importação de aditivos o método do Preço de Revenda Menos Lucro com margem de 20% ("PRL 20%").*

*. que tem praticado o método do PRL 20%, em função de as operações subseqüentes às importações se caracterizarem como simples revenda, não havendo a aplicação dos aditivos em qualquer processo produtivo no Brasil.*

*. que, em função de tratar a adição de corantes aos aditivos importados como operação de produção, o D. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil considerou aplicável ao caso concreto o método PRL 60%, em total descompasso com a natureza da operação realizada no Brasil.*

*. que, segundo o D. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não deveria ter sido aplicada a margem de lucro de 20%, calculada sobre o preço de revenda de seus bens, uma vez que esta somente poderia ser aplicada quando não houvesse a agregação de valor ao custo dos bens importados, conforme estipula o artigo 12, § 9º, da IN nº 243/02.*

*. que, em nenhum momento, a Lei nº 9.430/96 menciona a vedação aplicação da margem de lucro de 20% nas hipóteses em que haja agregação de valor aos custos dos bens no país, do que se pode concluir que esse dispositivo inovou em relação à Lei nº 9.430/96*

*. que tal restrição para os contribuintes que agreguem valor aos produtos importados não encontra fundamento de validade no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o qual veda a aplicação da margem de lucro de 20% somente na hipótese de o bem ser submetido a processo produtivo.*

*. que o dispositivo da IN nº 243/02 veio restringir o direito a uma margem de lucro garantida por lei, fazendo com que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL fosse majorada, o que viola de forma flagrante o princípio da estrita legalidade, estabelecido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 ("CF/88").*

*. que a jurisprudência pacífica do Egrégio Conselho de Contribuintes se posiciona no sentido de ser ilegal a Instrução Normativa que inova em relação à matéria disciplinada na Lei Tributária.*

*. que o artigo 12, § 9º, da IN nº 243/02 inovou em relação à matéria disciplinada na Lei nº 9.430/96, tendo restringido o direito a aplicação*

*da margem de lucro de 20%, proporcionando a indevida majoração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*. que trata-se de despautério jurídico a posição assentada pelo D. Agente Fiscal, de que a mera agregação de valor ao produto importado pela Impugnante seria, supostamente, suficiente para configurar verdadeira hipótese de produção, afastando a aplicação do método PRL 20%.*

*. que o vocábulo "produção" utilizado pelas normas de preço de transferência expressa a idéia de processo que envolve a utilização de materiais e de esforços (de homens, de máquinas, ou da combinação de ambos) para se gerar um novo bem, que não pode ser mais identificado com aqueles materiais que foram aplicados no processo.*

*. que a operação de adição de corante não implica na criação de um produto diferente, visto que não altera as propriedades físico-químicas dos aditivos importados.*

*Não há que se falar em transformação dos aditivos. O corante visa única e exclusivamente possibilitar a distinção entre os diversos aditivos existentes no mercado. Portanto, o tingimento dos aditivos por meio dos corantes não pode ser caracterizado como produção, conforme a legislação dos preços de transferência.*

*. que o laudo técnico trazido à colação, elaborado pelos químicos responsáveis pela mistura dos corantes, atesta que essa operação não modifica as propriedades físico-químicas dos aditivos importados.*

*. que o Decreto nº 4.544/02, o qual menciona o conceito de industrialização no artigo 4º, trazido pelo D. Agente Fiscal, não pode ser aplicado ao presente caso, uma vez que os tributos em análise (IRPJ e CSLL) possuem hipóteses de incidência bastante diferentes do IPI. Se o legislador quisesse restringir a aplicação do Método PRL às hipóteses de industrialização nos termos da legislação do IPI, o teria feito de modo expresso, mencionando os termos "industrialização", "transformação" ou "beneficiamento".*

*. que, entretanto, o legislador trilhou caminho diverso, mencionando a expressão "produção". Ora, a interpretação correta é que até mesmo pequenas industrializações ou processos específicos que não alterem as características dos produtos seriam aceitos pela legislação de preços de transferência, restringindo aquela limitação apenas aos casos de processos que causassem importantes modificações estruturais aos produtos, de modo a criar algo novo, diferente do original.*

*. que a interpretação mais correta do conceito de "produção" estabelecido no artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1, da Lei nº 9.430/96 é no sentido de que a margem de lucro de 60% somente seria aplicável na hipótese em que ficasse comprovada a utilização do produto importado na produção de um novo produto.*

*. que a própria Coordenação do Sistema de Tributação, mesmo em relação ao IPI, já se manifestou, por diversas vezes, no sentido de que a manutenção das características físico-químicas essenciais dos*

*produtos, após a adição de excipientes e diluentes, não caracteriza operação de transformação ou beneficiamento.*

*. que esse foi o sentido do Parecer Normativo nº 17, de 1970 (referente a "dope" ao asfalto), do Parecer Normativo nº 424, de 1970 (referente a sal mineral, mas ainda na existência do Imposto Único sobre Minerais), e do Parecer Normativo nº 294A, de 1970 (sobre água mineral, também na existência do Imposto Único sobre Minerais), que descaracterizaram a industrialização em função da manutenção das características químicas dos referidos produtos.*

*. que o conceito jurídico de revenda de nenhuma forma exclui a adição de outros produtos, sem modificar a natureza do bem importado, como no caso.*

*. que o fato da utilização da margem de lucro de 20% no método PLR exigir uma operação de revenda não significa que essa operação não possa ter por objeto um bem previamente manipulado, sem que lhe seja alterada sua substância, como é o caso da adição dos corantes aos aditivos importados pela Impugnante.*

*. que por todos esse motivos fica evidente a possibilidade de aplicação do método PRL 20% ao presente caso e a adequação dos procedimentos tributários adotados.*

*ii) a dedutibilidade dos valores pagos aos administradores . que não concordando com o reconhecimento da dedutibilidade dos valores pagos aos administradores, o D. Agente Fiscal teve por bem glosar as despesas correlatas, por força do disposto nos artigos 303 e 463 do Decreto nº 3000, de 2.3.1999 ("RIR/99").*

*. que os artigos 303 e 463 do RIR/99 têm por base o disposto no Decreto-lei*

*nº 5.844, de 23.9.1943 ("Decreto-lei nº 5.844/43"), na Lei nº 4.506, de 30.11.1964 ("Lei nº 4.506/64"), e no Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 ("Decreto-lei nº 1.598/77").*

*. que o entendimento do D. Agente Fiscal não merece prosperar, uma vez que os dispositivos apontados acima já se encontram tacitamente revogados, em função da nova regulamentação dada à matéria pela legislação superveniente (Lei nº 9.430/96), bem como pelo fato de o desembolso com a participação nos lucros ter nítido caráter "operacional" em face dos negócios.*

*. que a referida glosa de despesas não merece subsistir, seja, em preliminar, em razão da nulidade decorrente da capitulação legal incorreta utilizada pelo D. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, seja pelo mérito, em decorrência da integral dedutibilidade das despesas em questão.*

*. que os valores pagos aos administradores, a título de bônus, participações nos lucros e gratificações, no presente, passaram a ser despesas usuais, normais e necessárias à empresa que quisesse contar com profissionais de qualidade na gestão de seus negócios.*

*Assim, não havia mais sentido em se limitar ou impedir a dedutibilidade desses valores.*

*. que, ante essa realidade, a norma que estabelecia limites de dedutibilidade remuneração dos sócios, diretores ou administradores de empresas foi expressamente revogada. A Lei nº 9.430/96, em seu artigo 88, inciso XIII, revogou expressamente os artigos 29 e 30 do Decreto-Lei no 2.341, de 29.6.1987 ("Decreto-lei no 2.341/87").*

*. que é inegável que a revogação expressa desses artigos implicou na revogação tácita dos ordenamentos anteriores que versavam sobre os limites de dedutibilidade à remuneração dos referidos profissionais, nos termos do artigo 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 4.657/42 ("Lei de Introdução ao Código Civil").*

*. que a manutenção das normas relativas ineditabilidade das gratificações e participações de resultados mostra-se incompatível com a análise sistemática de nosso sistema tributário. Isso porque, os artigos da Lei nº 4.506/64, do Decreto-lei nº 5.844/43 e do Decreto-lei nº 1.958/77 (e por consequência os dispositivos do RIR/99 aos quais serviriam de base legal) são normas acessórias e complementares, cuja sobrevivência torna-se impossível, quando a norma principal já não mais existe, especialmente se considerada a edição das normas subseqüentes acerca da remuneração de dirigentes.*

*. que, ainda que considerássemos que os artigos 45 da Lei nº 4.506/64 e 58 do Decreto-lei no 1.958/77 continuam em vigor, o que se admite apenas para argumentar, é razoável entender que suas disposições só poderiam ser aplicadas às gratificações pagas deliberadamente pela empresa sem que haja a necessidade de qualquer contraprestação pelo beneficiário, em caráter de gratuidade e liberalidade, o que não ocorreu, já que as metas foram atingidas e superadas pelos executivos.*

*. que, ainda que assim não fosse, as despesas incorridas continuariam legítimas e integralmente dedutíveis quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na qualidade de despesas operacionais, conforme dispõe o art. 299, §3º, do RIR/1999.*

*. que o art. 299, §3º, do RIR/1999 reconhece a dedutibilidade das despesas pagas aos empregados da pessoa jurídica, especialmente quando presentes as características de necessidade, normalidade e usualidade verificadas nos autos.*

*. que, na mesma linha, o artigo 462, inciso II, do RIR/99, determina que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas aos empregados poderão ser deduzidas para fins de apuração do lucro líquido, desde que pagas ou calculadas de maneira uniforme para todos os trabalhadores na mesma condição.*

*. que a jurisprudência administrativa é pacífica, em relação a possibilidade de se deduzir as despesas incorridas pelas empresas com o pagamento das participações nos lucros a seus empregados; cita ementa de acórdão do Egrégio Conselho de Contribuintes.*

*. que, sobre a razoabilidade dos pagamentos realizados, deve ser destacado que somente pagou R\$ 30.059,82 mil (valor bruto) aos seus*

2 (dois) executivos, o que perfaz um montante individual médio de apenas R\$15.029,91 por executivo, não podendo ser considerada incompatível com a administração de uma sociedade que pertence a um grupo econômico de destaque na comercialização de aditivos.

. que os administradores enquadram-se como empregados, conforme o disposto no art. 3º do Decreto-lei nº 5.452/1943 ("CLT").

. que é o conceito de empregado da legislação trabalhista que deve prevalecer para efeitos tributários, tendo em vista que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, conforme estipula o artigo 110 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 ("CTN").

. que há de se concluir que, se o beneficiário da participação nos lucros da empresa passa a ser mandatário da empresa, mas continua recebendo salário e ainda trabalha habitualmente e subordinado ao seu empregador, prevalece seu regime jurídico como empregado. Sendo o beneficiário empregado, possui direito a deduzir a participação nos lucros concedida, conforme estabelecido no artigo 359 do RIR/99.

*(iii) A não caracterização de remuneração indireta*

. que o D. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil também alegou que, tendo sido disponibilizado um automóvel para cada um de seus administradores, o valor da depreciação mensal deveria integrar a remuneração dos beneficiários, conforme o disposto no artigo 622 do RIR/99, tendo exigido o IRRF.

. que, para serem considerados como remuneração indireta, tais veículos deveriam ter sido disponibilizados, a título de gratificação pelo trabalho dos administradores, o que não acontece no presente caso, já que os automóveis representam verdadeiras ferramentas de trabalho dos administradores utilizadas para assegurar o seu deslocamento no desempenho de suas funções executivas.

. que esses veículos são fornecidos para o trabalho dos administradores e não pelo seu trabalho. Por esse motivo, a disponibilização desses automóveis não pode ser considerada remuneração indireta.

. que não podem ser considerados como salário os valores correspondentes à depreciação dos automóveis, uma vez que refletem utilidades concedidas pela Impugnante para fins de viabilização do deslocamento dos administradores para o trabalho e retorno, de acordo com o estabelecido pelos artigos 457 e 458 da CLT.

. que é o conceito de remuneração da legislação trabalhista que deve prevalecer para efeitos tributários, tendo em vista que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, conforme estipula o artigo 110 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 ("CTN").

. que, em momento algum, o D. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil logrou comprovar que tais veículos não seriam utilizados pelos administradores para o desempenho de suas funções.

. que o local de trabalho dos administradores — estabelecimento matriz localizado no bairro do Caju — encontra-se demasiadamente distante do bairro de residência dos mesmos, a saber, Niterói e Barra da Tijuca; que, em função desse fato, necessita-se colocar à disposição de cada administrador um veículo, viabilizando o deslocamento para o local de trabalho na maior brevidade possível, evitando a desnecessária perda de tempo.

. que, tendo em vista que o D. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não logrou comprovar que os veículos não seriam utilizados para fins de desempenho das funções dos administradores, os valores relativos à depreciação dos automóveis deveriam ser deduzidos como despesa operacional, cancelando-se a autuação no tocante à exigência do IRRF, haja vista a impossibilidade de caracterização de remuneração indireta.

(iv) CSLL

. que à CSLL são aplicadas as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto à alíquota e à base de cálculo.

. que são válidos os argumentos de fato e de direito anteriormente apresentados, que justificam a legalidade do procedimento tributário adotado, para efeitos da CSLL, até porque a Lei nº 9.430/96 expressamente determina a aplicação das regras de preço de transferência também para a CSLL.

(v) A multa e os juros . que é inadmissível que o valor da multa imposta por suposta infração aos dispositivos legais represente quase a totalidade do valor do tributo exigido.

. que não cometeu qualquer infração que justificasse a aplicação da multa de 75%, cujo valor praticamente se equipararia ao imposto supostamente devido.

. que essa penalidade reveste-se de finalidade primordialmente arrecadatória, na forma de confisco, o que é vedado pela Constituição Federal, no artigo 150, inciso IV.

. que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários; cita decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

. que a taxa SELIC tem natureza remuneratória de títulos, para "neutralizar" a inflação, razão pela qual não se pode admitir sua utilização pela Fazenda Pública como índice de correção monetária de tributos. Em sendo aplicada tal taxa, haverá evidente aumento de tributo, sem lei que o autorize, o que resultará na violação ao princípio da estrita legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

. que, na oportunidade, pede **venia** para esclarecer que efetuou o recolhimento dos valores de IRPJ e de CSLL, com as devidas reduções previstas na legislação em vigor, relacionados a determinados ajustes cabíveis em função da utilização do método PRL 20%, quando do cálculo dos preços de transferência na importação de aditivos sujeitos à adição de corantes, conforme se pode verificar da anexa planilha e do anexo DARF (docs. nºs 10 e 11). Trata-se de ajuste indicado pelo D. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em função de equívocos de cálculo cometidos pela Impugnante.

*Protesta pela posterior juntada de novos documentos e/ou realização de diligências.*

*É o relatório. O presente processo somente agora está sendo analisado, em face do volume e das condições dos serviços.*

ementa: A DRJ decidiu pelo não provimento da impugnação e registrou a seguinte

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2007*

*JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS*

*A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO*

*Deve ser indeferida a diligência que, além de não preencher os requisitos formais previstos no art. 16, inciso IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/1993, também é desnecessária, tendo em vista que os documentos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção deste julgador.*

*PRELIMINAR NULIDADE. REQUISITOS FORMAIS. OBSERVÂNCIA*

*Descabe a alegação de nulidade, sendo válida a autuação, uma vez que o auto de infração foi formalizado em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 20. AGREGAÇÃO DE VALOR*

*O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% (PRL 20) não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no país, agregação de valor ao custo dos bens importados, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.*

**INCONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. FALTA DE COMPETÊNCIA**

*As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade, já que tal competência está adstrita à esfera judicial.*

**PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO. INDEDUTIBILIDADE.**

*Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.*

**PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO. DESCARACTERIZAÇÃO DO TRATAMENTO DE DESPESAS OPERACIONAIS. CONFLITO APARENTE DE NORMAS. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE.**

*O disciplinamento estabelecido pelos artigos 303 e 463 do Decreto nº 3000, de 2.3.1999 assume um caráter de norma especial, em relação às normas gerais de dedução de despesas existentes no Direito Tributário.*

*Sendo assim, utilizando-se do critério da especialidade para solucionar o conflito aparente de normas, conclui-se que, à matéria de participação no resultado atribuída a administradores são aplicáveis as normas específicas dos artigos 303 e 463 do Decreto nº 3000, de 2.3.1999, e não as normas gerais do art. 299 do RIR/99.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

*Ano-calendário: 2007*

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

*Aplica-se ao lançamento tido como decorrente as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF**

*Ano-calendário: 2007*

**REMUNERAÇÃO INDIRETA. DEPRECIÇÃO.**

*Consideram-se remuneração indireta os gastos de manutenção de veículos, depreciação, seguros, combustível e leasing, pagos em benefício de administradores, quando o contribuinte não comprova haver adicionado tais dispêndios à remuneração dos beneficiários, sujeitando à tributação na fonte.*

**MULTA DE OFÍCIO****MULTA DE OFÍCIO. 75% (SETENTA E CINCO POR CENTO) PREVISÃO LEGAL.**

*Uma vez que o dispositivo legal que prevê a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de lançamento de ofício está plenamente em vigor no ordenamento jurídico, deve ser obrigatoriamente aplicado.*

**MULTA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.**

*A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, conforme previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição*

Processo nº 10872.000506/2010-93  
Resolução nº **1402-000.680**

**S1-C4T2**  
Fl. 558

---

*Federal de 1988. A exigência de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), prevista na legislação vigente, não é confisco, e deve ser aplicada.*

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os argumentos postos na impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

**- Recurso Voluntário:**

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência desta Corte Administrativa e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, antes de adentrar ao mérito, entendo ser necessário analisar outra alegação feita pela Recorrente em seu recurso.

A Recorrente alega que como foi obrigada a incluir no preço praticado os custos relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação, teria direito de escolher e aplicar o método mais benéfico ao cálculo do ajuste do preço de transferência, sendo que no caso, seria o método PIC e não o método PRL.

Entendo que assiste razão a Recorrente, eis que quando foi compelida a incluir o frete, o seguro e os impostos incidentes na importação, tanto o preço praticado, como o preço parâmetro foram alterados, tendo direito neste hipótese a optar pelo método mais benéfico, conforme previsto nos parágrafos quarto e quinto do artigo 18 da Lei 9.430/89.

Ou seja, na hipótese de o sujeito passivo ser compelido a alterar o cálculo do preço praticado e do preço parâmetro a ponto de majorar o imposto a ser exigido, deve ser aplicado a alternativa prevista na lei para que escolha o método mais benéfico, no caso, seria o PIC e não mais o PRL-60.

Sendo assim, como meus pares votaram pela inexistência de ilegalidade da IN 243/02, bem como pela devida inclusão do frete, seguro e impostos incidente na importação ao preço-praticado, entendo que os parágrafos quarto e quinto do artigo 18 da Lei 9.430/89 devem ser aplicados para o presente caso e a Recorrente seja intimada para que escolha o método mais benéfico, ou seja, o método PIC.

Este entendimento acima apontado já foi analisado por este C. Turma, onde o Conselheiro Lucas Bevilacqua votou da seguinte forma:

Vejamos o voto do D. Conselheiro no processo 16561.000179/2008-89:

*Antes de passar a análise da pretensão da contribuinte de reforma da decisão quanto à vedação da alteração para método mais benéfico enquanto já em curso o procedimento importante esclarecer que não se trata de discussão sobre a obrigação da fiscalização fazer prova método mais benéfico, nem mesmo da possibilidade do contribuinte proceder alteração de método indicado na DIPJ em sede de impugnação.*

*A discussão nos presentes autos é acerca da possibilidade da contribuinte no curso da fiscalização que fixa diretriz no sentido de novo critério de agrupamento (de catálogo-catálogo para modelo a modelo) reelaborar o controle de preço de transferência com a apresentação integral de documentos para exame da adequação do método da fiscalização, na medida em que o PIC tornara-se mais benéfico.*

*Alega o contribuinte que, em conformidade com a própria orientação do auditor durante a fiscalização, apresentou planilha de cálculo utilizando método PIC, tendo por base agrupamento “modelo a modelo”, ao invés de catálogo a catálogo, que vinha utilizado.*

*Não obstante apresentação e seleção de novo método a fiscalização não só ignorou toda documentação apresentada, mas procedeu ao recálculo das operações submetidas ao PRL para incluir os valores referentes ao frete, seguros e impostos do preço praticado e deduzir os valores do PIS e da COFINS como se impostos sobre venda para alcançar o preço-parâmetro.*

*O respeitável acórdão recorrido pauta-se na falsa premissa de que a alteração só era possível em momento anterior a qualquer ato de fiscalização e mediante retificação da DIPJ.*

*Inicialmente cumpre ressaltar que deve ser aplicado ao caso a legislação vigente a época dos fatos, segundo art. 144, §1º do CTN, in casu, a Lei 9.430/96 com as alterações introduzidas pela Lei 9.959/2000.*

*Vale lembrar que há época não havia a restrição temporal para alteração do método após o início da fiscalização; o que somente foi introduzido pela MP 563/12, convertida na Lei n. 12.715/12.*

*Portanto, a previsão expressa da restrição temporal ao direito de escolha do método mais vantajoso passou a vigorar apenas a partir de 2012. Considerando que as regras de controle de preço de transferência tem por fito alcançar maior refinamento da capacidade contributiva do contribuinte constata-se que a possibilidade de se adotar o método mais benéfico corresponde a direito do contribuinte ao que qualquer restrição desse somente pode vigorar com efeitos ex*

*nunc, logo, anteriormente era possível a alteração mesmo quando já inaugurada fiscalização.*

*É justamente esse o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, vejamos:*

Portanto, parece correto afirmar que, até o advento das alterações promovidas pela Medida Provisória 563/2012, havia a possibilidade de o contribuinte utilizar-se do direito à escolha do método a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na sua impugnação. O que mudou, apenas, foi a restrição à mudança do método, após o início da fiscalização, permanecendo, entretanto, a regra do menor ajuste; e (...) Ainda no que concerne a escolha do método, entende-se que até as alterações levadas a cabo pela Lei nº 12.715/2012, o contribuinte podia utilizar-se deste direito a qualquer momento posterior à declaração, mesmo que na impugnação, aplicando sempre o método que lhe for mais conveniente. A partir de 2013, existe procedimento próprio para a desqualificação do método escolhido pelo contribuinte." (Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. Dialética: São Paulo. 2013. p.450)

*Em descompasso com a lei vigente há época, conforme o entendimento doutrinário acima transcrito, a DRJ teve para si a imutabilidade da opção de método indicada na DIPJ nos termos do que consta do item c, do parágrafo 7.21 do acórdão:*

"c) conforme entendimento da RFB, uma vez iniciado o procedimento fiscal, não cabe ao contribuinte requerer a aplicação de outro método que não seja aquele que ele tenha adotado, exceção feita aos casos de evidente erro no preenchimento da DIPJ, ou de ser necessário desqualificar o método adotado, seja por ser imprestável a documentação de suporte apresentada, seja por outro motivo previsto em lei, situação esta que autoriza a Fiscalização a utilizar, dentre os métodos previstos, aquele que se mostre possível de ser aplicado ao caso em concreto."

*Fácil notar que a restrição temporal a alteração do método advém de entendimento da própria autoridade fiscalizadora na medida em que não havia na época impedimento legal, e como sabido em não havendo lei que proibitiva, o comportamento da contribuinte era lícito até mesmo como exercício de um direito que fora outorgado pela própria Lei n.9430/1996 (art.18, §4º).*

*Isso implica em que a apresentação de novo método de cálculo, independentemente do momento em que foi realizada, não pode ser ignorada pela fiscalização. O fato de o auditor apontar o critério agrupamento "modelo a modelo" como mais adequado, ainda que estivesse se referindo aos bens submetidos ao modelo PIC, possibilitou que a Recorrente realizasse novos cálculos em relação a todos seus bens, que levaram a um método mais benéfico, lembro, direito do contribuinte, garantido pelo art. 18, §4 da Lei 9.430/96.*

*O agrupamento "modelo a modelo" estaria em consonância com o conceito de similaridade prescrito no art. 28 da IN 243/02 cuja transcrição se faz por oportuna: "Para efeito desta Instrução*

*Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente: I - tiverem a mesma natureza e a mesma função; II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; III - tiverem especificações equivalentes."*

*Foi justamente com vistas a atender a orientação da fiscalização que a recorrente empreendeu, durante a fiscalização e antes da lavratura de qualquer auto de infração, a alteração do método PRL para o método PIC que sob o critério de agrupamento "modelo a modelo" revelara-se mais benéfico.*

*O fato da fiscalização já se encontrar em curso não afasta a espontaneidade da opção pelo contribuinte pelo novo método na medida em que o contribuinte assim procedeu em função da orientação de critério de agrupamento que deveria adotar, qual seja: "modelo a modelo" no qual o método mais benéfico foi o PIC.*

*Não se ignora que, a despeito da posição doutrinária antes transcrita, este CARF tem orientação no sentido de que a opção pelo método mais benéfico deve ocorrer antes do procedimento de fiscalização, porém, a situação ora em exame diverge de todas as demais na medida em que a opção a posteriori de alteração do método realizada nos presentes autos se realizou em função de diretriz da própria RFB quanto ao critério de agrupamento para "modelo a modelo" o que conduziu a uma (re)avaliação do contribuinte de qual seria o método mais benéfico: PIC!*

*Há algum tempo se reconhece a aplicação do princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário brasileiro. Diferentemente da boa-fé subjetiva na qual perquire-se estado anímico do contribuinte, portanto, de difícil aplicação na seara tributária considerando tratar-se obrigação ex lege, a boa-fé objetiva estabelecer um padrão ético de colaboração recíproca entre contribuinte e fisco.*

*A fixação de uma nova diretriz de agrupamento pela fiscalização não pode implicar na supressão do direito do contribuinte de escolha do método que lhe seja mais benéfico ainda que anteriormente tenha indicado método outro na DIPJ. Vale notar que tal indicação anterior deu-se sob a premissa de que deveria proceder ao agrupamento "catálogo a catálogo" que, inclusive, permite maior precisão de classificação dos automóveis, portanto, maior colaboração com a Administração Tributária que houve por bem entender que o critério "modelo a modelo" era suficiente transmitindo, assim, tal diretriz a contribuinte que procedeu, no exercício da prerrogativa legal conferida, a alteração do método.*

*Vedar ao contribuinte a opção de alteração do método ante a diretriz fixada é romper com dever de colaboração do fisco para o contribuinte que regularmente exerceu seu direito de escolha do método mais benéfico.*

*Ainda no curso da fiscalização a contribuinte não só informou a alteração do método, mas apresentou todos cálculos e justificativas do exercício de seu direito de alteração nos termos do art.18, §4º, Lei*

*n.9.430/1996; o que não pode ser-lhe suprimido pelo mero fato de ter informado método diverso quando da indicação na DIPJ.*

*Reitera-se que a alteração do método deu-se em função da mudança do critério de agrupamento de "catálogo-catálogo" para "modelo a modelo" por diretriz da própria Administração Tributária que certamente não tem por propósito sancionar o contribuinte com a permanência em método que lhe é mais prejudicial, enquanto, a própria lei prevê a prerrogativa de escolha do método mais benéfico mesmo durante a fiscalização conforme facultado-lhe na lei anterior vigente há época dos fatos.*

*Nessa perspectiva, entendemos por legítima a alteração do método nesse caso em particular ainda que já iniciado o procedimento de fiscalização ao que em homenagem ao princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário que estabelece um dever de colaboração entre Fisco e contribuinte devem prosperar os argumentos da contribuinte pela escolha do método mais benéfico (PIC).*

Este entendimento também pode ser visto no voto do mesmo Conselheiro no processo 16561.720092/2015-17:

### ***3.3 Subsidiariamente: Adoção do método PIC***

*A Recorrente aduz que caso prevaleça o cálculo segundo a IN SRF 243/02, principalmente com a inclusão dos valores de frete e seguros no valor praticado, deverá ser aplicado o método PIC a algumas de suas operações. Isto porque se o método PRL calculado segundo o que prescrevia a Lei 9.430/96 antes da alteração da Lei 12.715/12, o mesmo não pode ser dito se o método PRL for calculado conforme a fórmula prescrita na IN SRF 243/02.*

*A utilização do método PIC neste caso estaria em linha com o que prescreve o §4º do art. 18 da Lei 9.430/96: Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*Entendo ser claro nesse caso que, caso seja mantido o cálculo da fiscalização em sua inteireza (PRL 60%, segundo a fórmula da IN SRF 243/02 + inclusão de frete e seguro), entendo que seja impositivo a utilização do método PIC para os casos em que este seja mais vantajoso.*

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal se manifeste e recalcule a exigência fiscal aplicando o método PIC para comparação entre o preço praticado e o preço parâmetro, para ao final apurar o preço de transferência.

Se necessário, deve a Autoridade Fiscal intimar a Recorrente à apresentar os documentos necessários para a elaboração do cálculo do ajuste do preço de transferência aplicando o método PIC.

Processo nº 10872.000506/2010-93  
Resolução nº **1402-000.680**

**S1-C4T2**  
Fl. 564

---

Em seguida, terminado a apuração do ajuste, intime a Recorrente para se manifestar sobre os cálculos apresentados pelo Auditor Fiscal com base no método PIC, informando se concorda ou não com o valor apontado no Relatório de Diligência, no prazo de 30 dias.

Terminados os trabalhos e manifestações, retornem os autos para o E. CARF/MF dar andamento ao julgamento do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves