



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

Processo nº 10980.720718/2014-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.652 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria IRPJ - Preços de Transferência
Recorrente JTEKT AUTOMOTIVA BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ARTIGO 20-A DA LEI Nº 9.430/1996. O artigo 20-A, da Lei nº 9.430/1996, determina expressamente que sua aplicação deve ocorrer para fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2012. Afastar esta previsão sob o argumento de que tal lei teria violado o CTN implica análise de questão constitucional, análise esta cuja competência não detém este Conselho, conforme artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 2.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. APLICAÇÃO NO ANO CALENDÁRIO DE 2009. O método PRL com margem de lucro de 60% pode ser aplicado no ano calendário de 2009.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ERRO DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA. Os valores referentes aos créditos presumidos de ICMS, concedidos pelo Estado do Paraná, não são passíveis de redução do custo do produto vendido.

IRPJ. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL. PREÇO PRATICADO. ESTOQUE INICIAL. Na determinação do preço praticado devem ser computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

IRPJ. ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA EM DEZEMBRO. MULTA ISOLADA. A aplicação da multa isolada sobre estimativa não recolhida, ainda que em dezembro tem base legal, razão pela qual pode ser exigida.

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

IMPORTAÇÃO. Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n.11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

IRPJ. REFLEXO NA CSLL. O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Relator e os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Luiz Paulo Jorge Gomes que lhe davam parcial provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, acrescidos de acréscimos legais e multa isolada, referentes ao ano calendário de 2009, em razão de ajuste dos “preços de transferência” promovido pela fiscalização.

Por bem descrever as razões da autuação, reproduzo parte do trecho do relatório constante da decisão de primeira instância (fls. 482/527):

“Trata-se de lançamentos que exigem do interessado acima as seguintes exações:

IRPJ, no valor de R\$ 5.979.147,03, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora; e multa exigida isoladamente sobre estimativas de IRPJ não pagas, no valor de R\$ 3.144.439,56 (fls. 321/328);

CSLL, no valor de R\$ 2.220.048,21, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora; e multa exigida isoladamente sobre estimativas de CSLL não pagas, no valor de R\$ 1.110.024,10 (fls. 329/336).

Os fatos geradores lançados se referem ao ano-calendário de 2009.

As infrações assim se apresentam no auto de infração de IRPJ:

0001 ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
---------------------	----------------------------	------------------

<i>31/12/2009</i>	<i>25.163.776,99</i>	<i>75,00</i>
-------------------	----------------------	--------------

(...)

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO

ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Multa</i>
<i>31/10/2009</i>	<i>1.073,55</i>
<i>31/12/2009</i>	<i>3.143.366,01</i>

[...]

O enquadramento legal pode ser visto no campo específico de cada lançamento.

A apuração do IRPJ e da CSLL se deu com base no lucro real anual.

Os fatos e circunstâncias que fundamentam o lançamento foram discriminados no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal - TVF de fls. 338/353, o qual expõe o seguinte:

(...)

CÁLCULOS APRESENTADOS PELA PESSOA JURÍDICA

Pelo que se verificou na análise da DIPJ Exercício 2010 apresentada pelo interessado, mais especificamente na sua Ficha 29A, Linha 15 (fl. 260), o contribuinte importou de pessoas vinculadas, naquele ano, o montante de R\$ 50.098.841,96. A resposta ao TIPF, por sua vez, demonstrou terem sido importados 167 diferentes itens, sendo que, durante a fiscalização, foram trabalhados 88 deles (fls. 51 a 53), o que totalizou R\$ 49.333.066,24 e representou 98% do total das importações. No trabalho de auditoria foram descartados todos os itens que, em seu conjunto, apresentavam importações em total inferior a R\$ 30.000,00.

Segundo as informações prestadas e as memórias de cálculo apresentadas pela empresa durante a ação fiscal, o método PRL 60 [Método do Preço de Revenda menos Lucro, com margem de lucro de 60%] foi utilizado em 79 dos 88 itens fiscalizados; em outros 2 itens, por se tratar de importação para revenda, foi utilizado o método conhecido como PRL 20 [Método do Preço de Revenda Menos Lucro, com margem de lucro de 20%] e para outros 6 não houve revenda, sendo que, por consequência, nenhum ajuste deve ser feito. No item restante eram associadas todas as importações de produtos de menor valor, pelo que não foi possível fazer qualquer cálculo de forma segregada. Assim, verificou-se que o método PRL60 foi utilizado para cálculo do preço parâmetro em importações no valor total de R\$ 46.771.124,87, o que representou 93,4% do total importado de pessoas vinculadas.

Por outro lado, a simples observação da memória de cálculo apresentada em resposta ao TIPF revelou que, para os casos em que empregado o PRL60, o contribuinte aplicou forma de cálculo baseada na interpretação literal do art. 18, inciso II,

alínea "d", item I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000. A interpretação utilizada, como anteriormente abordado, diverge da adotada pela IN SRF nº 243, de 2002, pelo que ficou o Fisco obrigado a efetuar os ajustes necessários nos cálculos de preços parâmetro elaborados pela empresa.

Nos cálculos elaborados pelo contribuinte, os preços parâmetro são calculados a partir da média aritmética dos preços de revenda dos bens, diminuídos dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e da margem de lucro de 60% (sessenta por cento), calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e o valor agregado. A metodologia de cálculo adotada pelo interessado segue as fórmulas a seguir:

[...]

Em outra observação, verificou-se que o custo dos bens utilizado pela pessoa jurídica divergiu daquele previsto na legislação sobre o assunto, mais precisamente no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, vigente no ano de 2009.

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

Nesse caso, as memórias de cálculo entregues pelo fiscalizado revelaram que o custo adotado contemplou, além do valor FOB dos bens, do seguro e do frete, o custo aduaneiro, o qual não encontra previsão legislativa e, portanto, teve que ser excluído, dando lugar ao Imposto de Importação - II, único tributo não recuperável incidente nas operações de importação.

AJUSTES REALIZADOS Custos Incorridos

Inicialmente, nas memórias de cálculo entregues pelo contribuinte foi ajustado o custo unitário dos bens importados. Conforme informado no parágrafo precedente, em cada item, a soma do valor FOB, do seguro, do frete e do custo aduaneiro foi substituída, dando lugar a soma do valor FOB, do seguro, do frete e do II.

Por sua vez, para atender ao que preconiza o art. 12, § 3º, da IN SRF nº 243, de 2002, os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração também foram computados na determinação do custo unitário dos bens importados.

Assim, tal custo foi totalmente recalculado, passando a ser definido pela seguinte fórmula:

[...]

No que se refere aos preços parâmetro, os cálculos elaborados pelo Fisco seguiram a sistemática prevista no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002.

[...]

28. No caso dos preços de venda do produto final, um único ajuste foi realizado nas informações iniciais apresentadas pelo contribuinte.

29. Com relação ao produto final de código JG301000590EXP, o fiscalizado, em sua planilha "Suporte 3" apresentada em resposta ao TIF, informou receita total de R\$ 9.421.557,00 (fl. 32). Para chegar ao valor líquido dessa receita, informação necessária para o cálculo dos preços parâmetro, foram deduzidas despesas com PIS, Cofins e ICMS, o que resultou na receita líquida de R\$ 7.419.476,14.

Por sua vez, por meio do item 2 do TIF nº 1, solicitou-se que as receitas com vendas, inclusive a do produto de código JG301000590EXP, fossem segregadas entre exportações e vendas no mercado interno (fls. 40/41), ao que o contribuinte respondeu que todas as vendas daquele produto foram efetuadas para o exterior (arquivo anexado ao processo conforme Termo de fl. 50).

Uma vez que sobre exportações não incidem PIS, Cofins e ICMS, por meio do item 3 do TIF nº 2 (fl. 54) o fiscalizado foi novamente intimado a segregar as receitas entre exportações e vendas no mercado interno, sendo alertado, dessa vez, a não incluir encargos de PIS, Cofins e ICMS sobre operações de exportação. Em sua resposta, a empresa informou que as operações de exportação em questão se referem a vendas com fim específico de exportação e, por equívoco, foram tributadas indevidamente em ICMS, PIS e Cofins (fl. 59). Portanto, tratando-se de tributação indevida, tais valores são passíveis de restituição/compensação e, por não configurarem qualquer encargo, não podem ser deduzidos da receita do contribuinte. Assim, procedeu-se à glosa desses valores no cálculo dos preços parâmetro, o que resultou na receita líquida apurada na planilha "Suporte 3 (corrigido)", juntada ao processo às fls. 288/289.

Adições. Ajustes decorrentes dos métodos de controle de preços de transferência.

Por fim, calculados os preços parâmetro para cada bem importado de pessoa vinculada, passou-se aos cálculos dos ajustes devidos.

Para isso, subtraiu-se do custo unitário médio do bem importado, calculado conforme o item 24, o preço parâmetro, sendo esse valor, caso positivo, representativo do ajuste unitário de cada item. A seguir, tal valor foi multiplicado pela quantidade consumida no ano, limitada à quantidade importada no mesmo período, chegando-se, assim, ao ajuste total para cada item.

34. A soma de todos os ajustes calculados para o PRL60 resultou em R\$ 25.152.124,54, valor que, somado ao pequeno

ajuste calculado pelo método PRL20, resultou no total de R\$ 25.163.776,99.

35. Todos os cálculos aqui mencionados encontram-se demonstrados às fls. 284 a 292 do Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 10980.720718/2014-97, tendo sido o arquivo em formato .xls referente a esses cálculos anexado aos autos de acordo com o Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 203.

36. Também no tocante aos cálculos, deve-se esclarecer que o custo unitário médio do bem importado foi recalculado, conforme exposto no item 24, apenas para fins de apuração do ajuste a ser efetuado. Todos os preços parâmetro, conforme demonstrado nos itens 25 a 27, foram recalculados mediante a utilização dos custos unitários médios informados nas planilhas fornecidas pelo próprio contribuinte.

37. Cabe ressaltar, ainda, que todos os cálculos aqui demonstrados foram elaborados a partir de dados e informações fornecidos pelo próprio interessado.

MULTA ISOLADA PELO RECOLHIMENTO A MENOR DE ESTIMATIVAS

38. A apuração dos ajustes anteriormente descritos, uma vez que não adicionados pelo contribuinte ao lucro líquido do período, acabou por afetar as bases de cálculo sobre as quais são apuradas as antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL.

39. Deve-se lembrar que os pagamentos mensais por estimativa são, por definição legal, antecipações de IRPJ e CSLL devidos na apuração anual, os quais ficam sujeitos a ajustes no final do período. Essas antecipações mensais são obrigatórias, mesmo que ao final do período seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

40. A diferença entre os tributos apurados nesta ação fiscal para o ano de 2009 e o recolhido ou confessado pelo contribuinte durante os mesmos períodos está sendo exigido em Auto de Infração próprio, conforme aqui relatado. Contudo, as diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas mensais com base nos balancetes mensais, após os ajustes promovidos pelas autoridades fiscais, geram infrações passíveis de cobrança de multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas, conforme determina o art. 43, parágrafo único, c/c o art. 44, inciso II, alínea "b", todos da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. A base de cálculo da multa isolada em questão é, portanto, a diferença entre o valor devido mensalmente referente à estimativa mensal com base nos balancetes de redução ajustados pelas autoridades fiscais e o valor efetivamente recolhido a esse título, mês a mês, pelo contribuinte.

41. No presente caso, somente a base de cálculo referente ao mês de dezembro de 2009 sofreu impacto do ajuste adicionado

pela Fiscalização na apuração do lucro real. A apuração detalhada da multa isolada pelo não recolhimento de IRPJ e de CSLL por estimativa mensal encontra-se às fls. 318/319 do já citado PAF.

[...]"

A interessada apresentou impugnação (fls. 364/407) questionando os lançamentos, impugnação esta que foi julgada improcedente pela 15ª Turma da DRJ/RJO, nos termos do Acórdão nº 12-71.872 (fls. 482/527), cuja ementa possui a seguinte redação:

“PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Os critérios da IN SRF nº 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os ditames do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. INTIMAÇÃO. ESCOLHA DE NOVO MÉTODO. ART. 20-A, LEI 9.430/96.

Descabe a aplicação do artigo 20-A da Lei nº 9430/96, quando o método para apuração do preço parâmetro adotado pela contribuinte não foi desqualificado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60. EFEITOS NO TEMPO. REVOGAÇÃO. REPRISTINAÇÃO. LEI 9.959/2000. MP 472/2009.

O método PRL com margem de lucro de 60% pode ser aplicado no ano-calendário de 2009.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. PREÇO PARÂMETRO. FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete e seguro cujos ônus tenham sido do importador.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização

PREÇO PRATICADO. ESTOQUE INICIAL.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NAO PAGA.

Constatada a falta ou a insuficiência de recolhimento mensal por estimativa, é devido o lançamento de multa exigida isoladamente.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. IMPOSTO NAO PAGO. CONCOMITÂNCIA.

Aplica-se a multa de 50% sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, bem como a multa de ofício sobre o imposto não pago apurado em 31/12.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.”

Discordando do teor da decisão de primeiro grau, cuja ciência ocorreu em 30/01/2015 (fls. 530), a contribuinte, em 19/02/2015, interpôs recurso voluntário (fls. 532 a 579), argumentando, em síntese:

(i) A ilegalidade do método de cálculo do PRL 60 previsto na IN RFB nº 243/2002

Aduz que a Instrução Normativa RFB nº 243/2002 é ilegal, uma vez que a Lei nº 9.959/00 determina que os 60% da margem de lucro incidam sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país;

Nesse sentido, a alteração promovida pela IN RFB nº 243/02, trazendo um novo método de cálculo do PRL 60, promoveu um rompimento da regra matriz da lei, extrapolando seus limites. Em vista de tal ilegalidade, os lançamentos devem ser cancelados;

(ii) Nulidade por violação ao artigo 20-A, Lei nº 9.430, de 1996.

Aduz que o lançamento é nulo, pois não foi intimado a apresentar cálculo com base em outro método previsto na legislação, conforme norma processual introduzida pelo dispositivo legal acima indicado;

(iii) Ilegalidade do PRL 60 no ano de 2009, em face da revogação do artigo 2º da Lei nº 9.959/00, pela MP nº 472/2009;

(iv) Uso alternativo do PRL 20

Sustenta que, caso se rejeite o argumento do item anterior, deveria ao menos ter sido aplicado o PRL de 20%;

(v) Aplicação do percentual de margem de lucro de 35% do PVL, previsto pela MP nº 478/2009

Entende a contribuinte que tem direito a calcular os preços de transferência aplicando o percentual de margem de lucro de 35% do Preço de Venda menos o Lucro (PVL), introduzido pela MP nº 478, de 2009, uma vez que se trata de norma mais benéfica;

(vi) - Impossibilidade de inclusão do Imposto de Importação — II, do frete e do seguro na base de cálculo do custo do produto importado;

Nesse ponto, alega que o II deve ser excluído da base de cálculo do PRL 60, pois não integra o custo da mercadoria constante da Declaração de Importação (DI), bem como que o frete e o seguro, por terem sido contratados de partes independentes, não se sujeitam às normas dos preços de transferência;

(vii) Desconsideração indevida do crédito presumido de ICMS de 9% no Estado do Paraná

Alega que faz jus a créditos presumidos de ICMS de 9% do Estado do Paraná, devendo este crédito ser tratado como redutor do custo do produto vendido;

(viii) – Equívocos no cômputo do estoque no ano de 2008

A fiscalização "... deveria ter calculado o valor do preço de transferência no ano de 2008 e apurado o valor utilizado naquele ano e o saldo que deveria ter sido diferido para 2009 (assim como apurou o valor de 2009 e o saldo que deveria ser transportado para o exercício seguinte de 2010)".

E como consequência, "... deveria excluir do cálculo do preço de transferência do ano de 2009 a quantidade de bens relativos ao estoque final de 2008, para saber exatamente o valor de ajuste para o ano de 2009.";

(ix) Ilegalidade da multa isolada por estimativa não paga em 31/12/2009 no caso de apuração de preços de transferência; e

(x) Impossibilidade de cobrança de multa isolada cumulada com a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os pressupostos processuais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da ilegalidade do critério de cálculo do PLR60 previsto na IN nº 243/2002

Como dito anteriormente, a autoridade fiscal desconsiderou as memórias de cálculo apresentadas pela Recorrente referentes à aplicação dos métodos de controle de preços de transferência no ano base de 2008 e elaborou um novo cálculo, partindo-se do PRL60 de acordo com a metodologia prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002 ("IN 243/02").

O método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) com margem de 60% foi introduzido pela Lei nº 9.959/00, ao conferir a seguinte redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96:

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

(...)

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

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

d) da margem de lucro de:

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; (...).” (grifei).

Na fórmula construída a partir do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 – anteriormente admitida pela própria Receita federal na revogada IN SRF nº 32/2001 -, a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no país. Apesar do legislador fixar um alto percentual de lucratividade (60%), permitiu a subtração do valor agregado no país para efeito de determinação da margem de lucro.

Em novembro de 2002, porém, sem que houvesse qualquer modificação legislativa atinente à matéria, a Receita Federal do Brasil revogou a IN SRF nº 32/01 e editou a IN 243, cujo art. 12, inciso IV, item ‘b’ e § 11, previam, à época dos fatos:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

- a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*
- b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção (...)*

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

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

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

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

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

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

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, nota-se, de imediato, a diferença existente entre as formas de cálculo preconizadas pela Lei nº 9.430/96 e pela IN nº 243/02. Enquanto a lei, ao dispor sobre a fórmula de cálculo do preço parâmetro, prescreve que o percentual de 60%, incidente sobre o valor do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país, seja deduzido do valor líquido de venda integral, a IN 243 determina que o percentual de 60% seja excluído de uma base menor, qual seja, a parcela do preço líquido de venda do produto pela qual respondem os bens, serviços ou direitos importados, do que decorre um resultado invariavelmente menor.

No método PRL60, tal como previsto na IN 243/02, a margem de lucro de 60% não mais deve ser apurada sobre a média aritmética dos preços de revenda dos bens, diminuídos dos descontos incondicionais, dos tributos sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País, mas sim sobre a participação do bem ou serviço importado no preço de venda do produto.

Com a edição da IN 243/02, então, percebe-se claramente que, para fins de quantificação do preço parâmetro, foi introduzida um novo método de cálculo da margem de lucro, que passou a ser definida mediante aplicação de 60% sobre a *participação do bem ou serviço importado no preço de venda do bem produzido*.

A aplicação do PRL 60 segundo a IN 243/02 leva a resultado diverso daquele que decorre da sistemática legal. Isso pode ser verificado com base no exemplo demonstrado abaixo, o qual, partindo-se de premissas iguais, calcula o ajuste de preços de transferência apenas na sistemática desenhada pela IN 243/02:

Descrição	Texto Legal (art. 18, da Lei 9.430)		Valores
Preço médio de venda	<i>Média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos</i>	<i>a</i>	138
Descontos, impostos e comissões/corretagens	<i>a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas;</i>	<i>b</i>	(18)
Valor agregado no país		<i>c</i>	(35)
Margem de 60%	<i>d) da margem de lucro de: I. 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;</i>	<i>d</i> 60% de (a – b – c)	(51)
Preço parâmetro	<i>II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: ... d) da margem de lucro de sessenta por cento ...</i>	<i>e</i> a - b - d	69
Preço-Praticado			60
Ajuste			- 0 -

Descrição	Texto da IN 243 (art. 12)		Valores
Preço médio de venda	<i>média aritmética ponderada dos preços de revenda diminuído</i>	<i>a</i>	138
Descontos, impostos e comissões/corretagens	<i>I - dos descontos incondicionais concedidos; II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; III - das comissões e corretagens pagas;</i>	<i>b</i>	(18)
Custo do bem importado		<i>c</i>	60
Custo agregado no país		<i>d</i>	35
Margem de 60%	<i>I - <u>preço líquido de venda</u>: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas</i>	<i>e</i> (a – b)	120
	<i>II - <u>percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido</u>: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa</i>	<i>f</i> c / (c + d)	63,16%
	<i>III – <u>participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido</u>: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total sobre o preço líquido de venda</i>	<i>g</i> (f x e)	75,79

	<i>IV - 60% sobre a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido</i>	<i>h</i> 60% de g	45,47
Preço parâmetro	<i>a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV</i>	<i>i</i> g – h	30,32
Preço-Praticado			60
Ajuste			29,68

Esse exemplo, quando menos, demonstra que a IN 243/02 acabou, na verdade, por instituir um critério jurídico de cálculo que proporciona tributação mais gravosa para os contribuintes.

Ora, a divergência entre as sistemáticas da Lei nº 9.430/96 e da IN nº 243/02 geram resultados distintos para o mesmo cálculo de preço de transferência segundo o método PRL 60, afetando diretamente a composição do preço parâmetro. Como resultado, despesas que são dedutíveis segundo uma sistemática passam a ser indedutíveis segundo a outra.

Aplicando-se o PRL 60 pela sistemática prevista na Lei nº 9.430/96, o preço de mercado de um bem é apurado pela simples subtração, do preço líquido de revenda, de uma margem de lucro de 60%. A margem de lucro efetiva, por sua vez, varia conforme a agregação de valor no País.

Bem diversa é a metodologia empregada na IN 243/02, que inegavelmente criou critério diferente da lei para apuração do PRL 60%, incluindo na sua fórmula o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Pelo critério da IN 243/02, parte-se do preço líquido de venda para identificar uma grandeza intermediária, não contemplada pelo texto legal, correspondente à participação do bem importado no produto revendido (*proporcionalização* do preço de revenda, portanto).

E nem se diga que essa *proporcionalização* seria uma exigência lógica, decorrente de necessidade de correção de um erro no PRL 60. Isso porque, em matéria tributária, vige o princípio da legalidade, de forma que não cabe à Instrução Normativa “corrigir” o legislador. A lei, somente a lei, é que pode instituir ou majorar tributos.

Nesse 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. [...]”

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”.

Ao estabelecer uma fórmula de cálculo do PRL 60 que se distancia daquela prevista na Lei (e reproduzida na IN 32/01), e que tem por reflexo o aumento do ajuste a título de preço de transferência (majoração de tributo, portanto), a IN 243/02 violou a estrita legalidade.

A Exposição de Motivos da MP 563/12, convertida na Lei nº 12.715/12 (a qual incorporou à Lei nº 9.430/96 a metodologia de cálculo do PRL 60 prevista na IN 243), é elucidativa nesse ponto. Veja-se:

“56. (...) Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.

*57. Os artigos 38 a 42 deste projeto de Medida Provisória promovem alteração na legislação de preços de transferência
[...]*

60. Vale frisar que a crescente internacionalização da atuação de agentes econômicos brasileiros, bem como a maior abertura à atuação desses agentes multinacionais em nosso território, conduzem ao risco tributário de esvaziamento da base impositiva brasileira, razão pela qual propõe-se o aperfeiçoamento dos controles concernentes à matéria, inicialmente instituídos em 1996.

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

[...]

63. Como algumas das alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40 da Medida Provisória podem implicar em aumento do tributo, em atenção ao princípio da anterioridade, foi estabelecido que a produção de efeitos ocorreria em 2013. O art. 42 do Projeto de Medida Provisória possibilita que a pessoa jurídica opte pela aplicação das disposições contidas nos arts. 38 e 40 na apuração das regras de preços de transferência relativas ao ano-calendário de 2012. A opção implicará na obrigatoriedade

de observância de todas as alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40.” (grifos nossos)

Os trechos acima não deixam dúvidas de que a MP 563/12 buscou instituir uma nova realidade e não convalidar uma pré-existente. A MP, a propósito, deixa claro que a nova sistemática poderia ensejar aumento de tributo, razão pela qual fez questão de ressaltar a observância ao princípio da anterioridade.

Ora, tal norma foi editada justamente porque a matéria demanda lei, não podendo ser disciplinada por ato infra legal, como uma instrução normativa.

Isso significa dizer que a metodologia de cálculo prevista pela IN 243/02, quando muito, veio a possuir fundamento legal apenas com a MP 563/12 (convertida na Lei nº 12.715/2012).

Entretanto, o mesmo não ocorre em relação ao período anterior à sua vigência, pois a MP nº 563/12 não poderia legalizar atos pretéritos, buscando, sobretudo, inovar a ordem jurídica, conforme descrito na exposição de seus motivos.

Da análise da evolução legislativa da matéria, verifica-se que o critério de cálculo da IN 243/02 somente passou a ter base legal com a publicação da MP 563/12 (e sua posterior conversão na Lei nº 12.715/2012), o que ratifica a conclusão sobre sua inaplicabilidade até 2012.

Do ponto de vista jurisprudencial, destacam-se as seguintes decisões em prol da ilegalidade da metodologia de cálculo prevista na IN 243/02:

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

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

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

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

-Recurso provido”. (grifei). (TRF 3ª Região. AC 0034048-52.2007.4.03.6100/SP. Dj 14/09/2010).

“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. (...)” (Acórdão 1302-000.915. Sessão de 10/04/2012).

“CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.” (Acórdão 1202-000.835. Sessão de 07/08/2012).

“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 1101-00.864. Sessão de 07/03/2013).

“RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os consequentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.” (Acórdão nº 1301-001.235. Sessão de 09/10/2014).

Caminhando nessa mesma direção, considero que o ajuste levado a cabo pela fiscalização no preço parâmetro para efeitos de PRL60, por ter sido feito com base na fórmula estabelecida na IN 243/02 (art. 12, IV, §11), em arrepio à Lei nº 9.430/96, deve ser cancelado.

Ao contrário do que quer fazer crer a decisão de piso, havendo incompatibilidade entre uma instrução normativa e uma lei – como é o caso concreto – deve a lei prevalecer.

Artigo 20-A, da Lei nº 9.430/96

A Recorrente pede a nulidade do lançamento, sob o argumento de que não teria sido observada a “regra procedimental” prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Lei nº 12.715/2012 da seguinte maneira:

“Artigo 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.

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

No entender da Recorrente, o *procedimento* previsto no artigo 20-A acima deveria ter sido seguido, afinal a fiscalização ocorreu em momento no qual a referida lei já estava vigente. E, não tendo sido seguido tal *procedimento*, o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Não vislumbro a nulidade arguida. De acordo com o quanto disposto no artigo 20-A, da Lei nº 9.430/96, acima transcrito, a regra ali estabelecida deve ocorrer para fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário 2012.

Ou seja, o direito de o contribuinte ser intimado a, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, não alcança o período de apuração objeto dessa autuação (ano calendário de 2009), uma vez que a mencionada alteração legislativa somente é válida para as operações de importação ocorridas a partir de janeiro de 2012.

Afastar tal previsão sob o argumento de que tal lei teria violado o CTN, como pretende a Recorrente, implicaria análise de questão constitucional (*hierarquia de normas*), análise esta cuja competência não detém este Conselho (cf. artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 2).

Illegalidade do PRL 60 no ano de 2009, em face da revogação do artigo 2º da Lei nº 9.959/00, pela MP nº 472/2009

A Recorrente questiona a aplicação do método PRL60 para os fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2009, por força da revogação do art. 2º da Lei nº 9.959/2000, pela MP nº 472/2009, com posterior, no mesmo ano, repristinação da norma revogada pela MP nº 476/2009.

A DRJ, por sua vez, rejeitou tal argumento, fundamentando-se no teor do Parecer Normativo nº 1/2012, o qual reproduzo parcialmente abaixo.

“[...]”

6. A Medida Provisória nº 472, de 2009, previu, em seu art. 61, inciso II, a revogação do art. 2º da Lei nº 9.959, de 2000, da seguinte forma:

"Art. 61. Ficam revogados:

(...)

II - O art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000:

(...)"

7. Em seguida, foi editada a MP nº 476, de 2009, que, em seu art. 6º, eliminou a revogação estabelecida pelo art. 61, inciso II, da MP nº 472, de 2009, e definiu expressamente o retorno da vigência do art. 2º da Lei nº 9.959, de 2000:

"Art. 6º Fica revogado o inciso II do art. 61 da Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, voltando a vigor o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000."

8. A MP nº 478, de 2009, reafirmou, em seu art. 11, o intuito do Poder Executivo, de eliminar a revogação prevista pelo art. 61, inciso II, da MP nº 472, de 2009, ao estabelecer, expressamente, seu efeito repristinatório, deixando clara a possibilidade de aplicação do Método PRL, no exercício de 2009:

Art. 11. Para os fatos geradores ocorridos em 2009, o contribuinte que optar pelo método do preço de revenda menos lucro (PRL) deverá observar o disposto no inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações dadas pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

[...]

12. Por decorrência, foram identificadas diferentes interpretações sobre os efeitos legais gerados por aquela MP.
[...]

16. Sustentou-se, ainda, que a MP nº 476, de 2009, teria criado um novo Método PRL, tendo em vista o lapso de tempo (de oito dias) entre a edição da MP nº 472, de 2009, e a MP nº 476, de 2009. Segundo esse entendimento, a edição da MP nº 476, de 2009, levaria a um potencial aumento do imposto de renda e da CSLL para fatos geradores ocorridos naquele período do exercício de 2009. A MP nº 476, de 2009, não deve ser interpretada como forma de elevar a carga tributária, vedada pelo Princípio da Anterioridade. A MP nº 476, de 2009, deve ser considerada como medida de retorno ao status quo ante à MP nº 472, de 2009, para, consequentemente, restabelecer a garantia de escolha do método de cálculo de preços parâmetros potencialmente mais favorável ao contribuinte, incluindo-se a possibilidade de aplicação do Método PRL20 ou PRL60.

17. É importante observar que a MP nº 478, de 2009, deixa claro o objetivo do legislador de restringir a aplicação do Método

PRL ao exercício de 2009. Nota-se que da combinação do art. 9º com o art. 15 da MP nº 478, de 2009, resulta a previsão de criação de um novo método de cálculo - o Método Preço de Venda menos Lucro (PVL) -, em substituição ao Método PRL, com produção de efeitos, apenas a partir de 2010.

[...]

18. Não deve prevalecer, portanto, o entendimento segundo o qual, com a reprivatização, haveria nova lei em que se prevê "novo Método PRL". Nesse caso, cabe citar os comentários de Maria Helena Diniz sobre a aplicação do "princípio da retroatividade", segundo o qual "é retroativa a norma que atinge os atos jurídicos praticados sob império da norma revogada. E irretroativa a que não se aplica a qualquer situação jurídica constituída anteriormente.(...). O ato jurídico perfeito é aquele que já se consumou segundo a norma vigente ao tempo em que se efetuou ...".(1 Conforme Maria Helena Diniz em Direito Civil Brasileiro, vol 1, 22ª edição, págs. 99 e 100)

19. Convém sublinhar que, no que diz respeito ao seu efeito reprivatizatório, as Medidas Provisórias nº 476, de 2009, e nº 478, de 2009 estão de acordo com as disposições do art. 2º, §3º, da Lei de Introdução ao Código Civil, conforme sua redação a seguir reproduzida:

"a lei revogadora não tem efeito reprivatizatório sobre a velha lei abolida, senão quando houver pronunciamento expreso do legislador a esse respeito."

20. Frise-se que, da leitura de tais regras, tanto na redação da MP nº 476, de 2009, quanto nas disposições da MP nº 478, de 2009, o legislador pretendeu manter o direito de opção pelo método PRL, para o exercício de 2009, conforme dispunha o art. 2º da Lei nº 9.959, de 2000. Não cabe, portanto, o entendimento de que a MP nº 476 e a MP nº 478 possam resultar em aumento de imposto de renda ou da Contribuição Social sobre o Lucro, no exercício de 2009.

[...]

41. Diante do exposto conclui-se que:

41.1. o método PRL com margem de lucro de 20% e com margem de lucro de 60% previsto na alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pode ser aplicado nos anos-calandário de 2009 e 2010; [...]"

Nesse contexto, entendo que a conclusão dada pelo Parecer, no sentido de considerar aplicável o PRL60 no ano calendário de 2009, não merece reparo, razão pela qual rejeito o argumento de nulidade invocado pela Recorrente nesse item.

Consequentemente, isto é, partindo da premissa de que o PRL60 pode ser aplicado no ano base de 2009 (método este que, por sinal, foi usado pela própria Recorrente), também afastado a alegação de que o fisco deveria ter se valido do **PRL20** ou percentual de **35% do PVL**, previsto na MP 478/2009. A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

Impossibilidade de inclusão do Imposto de Importação — II, do frete e do seguro na base de cálculo do custo do produto importado

A Recorrente alega que a fiscalização incorreu em outro equívoco, qual seja, a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo “CIF”).

Já a DRJ entende que tal inclusão é legítima, uma vez que a IN 243 (artigo 4º, 4º) assim determina: “*para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os tributos não recuperáveis, devidos na importação*”.

Com efeito, o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 assim determina:

"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 [...]"

Do artigo acima transcrito depreende-se que a limitação na redução dos custos, despesas e encargos constantes dos documentos de importação ou de aquisição de bens somente apenas se aplica nas *operações efetuadas com pessoa vinculada*.

Seja por não corresponderem a “importações” ou por não terem sido pagos a pessoa vinculada, os custos com frete, seguros e tributos devidos na importação não se sujeitam aos limites de dedutibilidade previstos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96. Logo, tais custos não poderiam ensejar ajuste por conta da aplicação desse dispositivo, devendo ser neutros para fins de aplicação do controle de preços de transferência.

O legislador mostrou-se atento ao estabelecer que as parcelas aqui comentadas devem ser dedutíveis, ainda que o custo da importação (o preço do produto propriamente dito) sofra limitações ante a aplicação dos métodos de preços de transferência. E isso nem poderia ser diferente: tais encargos não são abrangidos pelo escopo definido no *caput* do art. 18, notadamente porque não são pagos a partes vinculadas e, consequentemente, devem ser considerados dedutíveis.

No julgamento do processo nº 16561.000042/2009-71, ocorrido em sessão do dia 25 de novembro de 2015, o relator do caso, Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, foi direto ao ponto ao afirmar que os valores pagos a título de frete e seguros, quando pagos a pessoas não vinculadas, e os tributos incidentes sobre a transação, não estão sujeitos ao controle dos preços de transferência.

É o que se lê dessa passagem do acórdão nº 1102-001.238 (Sessão de 25/11/2015):

“Essa constatação fica mais clara quando se vê que o caput do mesmo artigo restringe o custo a que se refere às operações efetuados com pessoa vinculada, verbis:

(...)

Destarte, como os valores de frete e seguro são normalmente pagos a pessoas não vinculadas, eles, em regra, não estão sujeitos ao controle dos preços de transferência. Igualmente, os tributos incidentes sobre a importação. Não se pode, portanto, entender que a lei manda adicionar esses valores no cálculo da média aritmética ponderada representativa do “preço praticado”. Nem se pode alegar que, na hipótese de o frete ou o seguro ser pago a pessoa vinculada, o § 6º faria sentido porquanto haveria que se efetuar o controle do respectivo preço. Primeiro, porque os tributos incidentes na importação não poderiam ser incluídos nesta ilação. Depois, porque este seria um outro preço e seu controle pode ser feito separadamente.”

Destaca-se, também, julgado da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que entendeu que os valores de frete, seguro e imposto de importação não integram o preço praticado. Confira-se:

“IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.” (Acórdão nº 1102-00.302. Sessão de 16/05/2011).

Ressalte-se, ainda, que, ao analisar a noção de “comparabilidade” entre preço parâmetro e preço praticado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais chegou a afirmar expressamente que a exclusão dos valores de frete, seguros e impostos na determinação do preço praticado independe da sua consideração no cálculo do preço parâmetro, que é, por definição, uma presunção legal. É o que se nota do voto condutor do trecho do Acórdão nº 9101-01.166, proferido pela 1ª Turma da CSRF em Sessão de 12 de setembro de 2011, *in verbis*:

“Na jurisprudência desta Corte Julgadora é possível encontrar entendimentos nos dois sentidos. Ou seja, tanto no sentido de que os valores do frete, seguro e impostos deveriam integrar a apuração do ‘preço parâmetro’, independentemente de a importação ter sido efetuada conforme cláusula FOB — Free on Board (Acórdão nº 103-23.199 e acórdão recorrido), quanto no sentido de que se deve incluir o valor do frete e do seguro, somente quando o ônus tenha sido do importador (Acórdão nº 108-09.763, dentre outros). Peço vênica para reproduzir os argumentos exarados nos votos condutores dos referidos acórdãos:

[...]

A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos ‘preço praticado’ e ‘preço parâmetro’. Parece-me, ‘data maxima venia’, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

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

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

Feitas essas considerações, entendo que, por falta de previsão legal, devem ser excluídos os valores de frete, seguro e impostos que compuseram os preços praticados considerados pela fiscalização para aplicação do método PRL60. Ou seja, o preço praticado deve ser considerado levando em conta o custo FOB da operação, e não o custo CIF + II.

Desconsideração indevida do crédito presumido de ICMS de 9% no Estado do Paraná

A Recorrente entende que o montante dos créditos presumidos de ICMS de 9%, concedidos pelo Estado do Paraná, deve ser reduzido do custo do produto vendido.

Entendo, porém, que a redução pretendida pela Recorrente não possui fundamento, acolhendo, nesse particular, o argumento invocado na decisão de piso, *in verbis*:

“69. Nos termos o inciso II do caput do art. 12 da IN SRF 243/2002 c/c com o inciso II do §7º do mesmo artigo, o valor do ICMS incidente sobre a (re)venda, assim como os demais impostos e contribuições integrantes do preço de (re)venda, devem ser deduzidos para fins de determinação do preço líquido de (re)venda do produto.

70. O alegado benefício fiscal representa uma concessão de créditos presumidos de ICMS determinados a partir do valor da operação de saída da mercadoria à outra unidade da Federação.

71. Ocorre que, a concessão de créditos presumidos de ICMS não representa uma redução do imposto. Nesta última hipótese, há uma redução da alíquota do imposto, aumentando, por consequência, o valor líquido da venda e o resultado operacional da empresa. Naquela, a alíquota do imposto permanece inalterada, e assim, também, o valor líquido da venda e o resultado operacional; em contrapartida, o contribuinte recebe uma receita financeira, a título de crédito do imposto, que irá integrar seu resultado não operacional.

72. De efeito, sendo o caso de restituição do ICMS decorrente da concessão de créditos presumidos, não há de se falar em redução do custo do produto vendido ou de aumento da receita líquida da venda.

73. E se isso não bastasse, a legislação do preço de transferência, já exaustiva e repetidamente mencionada neste voto, em nenhum ponto dá tratamento a crédito presumido de ICMS, igualando-a às figuras dos descontos concedidos, abatimentos, ou dos tributos incidentes sobre venda. Não cabe este órgão julgador se arvorar a criar exclusões ou deduções não expressamente previstas nas normas.

74. Em suma, rejeito igualmente essa pretensão lançada na peça impugnatória.”.

Equívocos no cômputo do estoque no ano de 2008

A Recorrente afirma que a fiscalização "*deveria excluir do cálculo do preço de transferência do ano de 2009 a quantidade de bens relativos ao estoque final de 2008, para saber exatamente o valor de ajuste para o ano de 2009.*"

A decisão de primeiro grau, por sua vez, afirma que o fisco considerou, corretamente, os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração, como determina o artigo 12, §3º, da IN SRF nº 243/2002 (*na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração*).

De fato, conforme se verifica do TVF e planilhas suporte (fls. 78 e seguintes e 338/353), a autoridade fiscal considerou, na apuração do preço parâmetro do PLR do ano calendário de 2009, a existência do estoque final de 31/12/2008, que corresponde ao estoque inicial do ano base de 2009.

Ora, como a quantidade de produtos revendidos afeta diretamente o controle de preços de transferência, é até de certo modo lógico a consideração do estoque inicial para fins de definição dos preços praticados.

Logo, tem razão a decisão de piso ao ratificar que, na determinação da média ponderada do preço praticado, devem ser computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

Da multa isolada

A aplicação da multa isolada sobre estimativa não recolhida, ainda que em dezembro, tem base legal (art. 44, II, da Lei 9.430/96).

O cerne da questão diz respeito à legitimidade ou não de cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício.

Trata-se, na verdade, de discussão não recente, mas que ainda gera debates.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que:

“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa

de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Na prática, essa Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que afirma a possibilidade da exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de *totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.*

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (*bis in idem*), o que é vedado no sistema jurídico.

Ao analisar essa matéria, destaca-se a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.”

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou seu posicionamento, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

“TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103-001-097 (DOU28/11/2014):

“É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do aet. 44, I e II, da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).” (fls. 1.369).

Por todo o exposto, afasto a aplicação da multa isolada.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de cancelar as exigências de IRPJ e CSLL decorrentes (i) da aplicação da fórmula do PRL60 prevista na IN SRF nº 243/2002 e (ii) da inclusão dos valores de frete, seguro e impostos (custo CIF + II) nos preços considerados pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, bem como (iii) cancelar a multa isolada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Redator Designado.

Apesar da bem fundamentada exposição do ilustre relator, peço vênica para dele divergir quanto à ilegalidade da IN/SRF nº 243/2002 para efeito de ajustes de preços de transferência pelo método PRL-60, da impossibilidade de inclusão do Imposto de Importação

— II, do frete e do seguro na base de cálculo do custo do produto importado e do cancelamento da multa isolada.

Da Inclusão dos Valores de Frete, Seguro e Tributos sobre a Importação:

Ao auditar os cálculos dos preços de transferência segundo o método PRL, a autoridade verificou que a contribuinte deixara de agregar ao preço de aquisição (FOB) de cada produto importado os valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Por entender que tal conduta violou o disposto no art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, promoveu a inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado.

Em sua defesa, a recorrente alega que na aplicação do método do PRL 60 não integra o custo de aquisição o valor do imposto de importação, pois ele não faz parte do custo da mercadoria constante na DI. Assevera a contribuinte que o §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 só poderia ser aplicado com o frete, seguro e tributo que estão vinculados à operação com pessoa interdependente.

Pois bem, sobre o assunto o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 assim prescreve:

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

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

(...)

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

(...)

O art. 18, *caput*, estabelece que o custo sujeito a ajuste em razão da regra de preços de transferência é o preço de aquisição do produto importado junto à pessoa vinculada residente no exterior.

Por sua vez, o parágrafo 6º da norma estabelece que o preço praticado é o preço de aquisição do produto acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, ao contrário do alegado pela recorrente, o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Argumenta a recorrente, também, que há um terceiro argumento para a exclusão dessas três verbas baseado na interpretação conferida pela Instrução Normativa nº 243/2002, que regulamentou a Lei nº 9.430/96. Segundo o sujeito passivo, o § 6º do artigo 18 da Lei 9.430/96 não tem o condão de permitir a inclusão do II no custo de aquisição, frete e seguro, pois é norma de apuração do preço parâmetro. A IN nº 243/2002 exige a inclusão do frete, seguro e tributos na importação apenas no cálculo do preço parâmetro (§4º do artigo 4º) e não no cálculo do custo de aquisição.

Por concordar com seus fundamentos, trago a colação o trecho do voto condutor proferido no Acórdão nº 1201-001.161- 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, na sessão de 05 de março de 2015, do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, *verbis*:

Quanto a essa alegação há que se dizer, em primeiro lugar, que a recorrente não logrou êxito em demonstrar adequadamente o papel que, em sua interpretação, desempenha o parágrafo 6º da norma o qual, como dito antes, expressamente estabelece que no preço praticado incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Dito de outro modo, a “interpretação” do art. 18 defendida pela recorrente, a meu ver, não se sustenta como interpretação propriamente dita, nos exatos termos em que esse vocábulo é compreendido no âmbito da Ciência do Direito.

Mas digamos que, de fato, também seja possível interpretar-se o art. 18 da Lei nº 9.430/96 do modo sustentado pela recorrente, ou seja, no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não integram o preço praticado.

Nesse hipótese teríamos, então, duas interpretações possíveis da mesma norma e, em sendo assim, haveríamos de verificar qual das duas é a interpretação “correta”. E será considerada “correta” aquela que melhor atender aos métodos de hermenêutica jurídica acolhidas pelo Direito. Passemos então a examinar as duas interpretações quanto à sua correção.

No que concerne à interpretação proposta pela recorrente, percebe-se ser ela fruto de um componente finalístico, qual seja, que as normas de preço de transferência têm como finalidade regular operações realizadas entre pessoas residentes no país e pessoas a ela ligadas, residentes no exterior. Em assim sendo, não seria finalidade da norma regular operações de frete, seguro

e tributos incidentes sobre a importação pois, via de regra, não são elas realizadas entre pessoas vinculadas.

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela defesa, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado não significa que tais operações estejam sendo submetidas às regras de preços de transferência. Mais especificamente, apesar de tais valores integrarem o preço praticado, não são eles objeto de adição ao lucro real.

Não é demais lembrar que tanto o preço de aquisição do produto importado, quanto valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, são custos integralmente dedutíveis na apuração do lucro líquido do período. A adição ao lucro real, a título de preços de transferência, limitar-se-á à diferença positiva verificada entre o preço praticado e o preço parâmetro.

Como se verá adiante, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação entram no cálculo do preço praticado apenas para fins de possibilitar sua comparação com o preço parâmetro calculado segundo o método PRL, pois neste também estão incluídos os mesmos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, a interpretação proposta pela contribuinte não se sustenta pois a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado de modo algum significa que tais operações estejam sendo submetidas a controle por preços de transferência.

Por outro lado, a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, albergada pelo art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, e empregada pela autoridade fiscal no caso sob exame, também é fundada em um componente finalístico, qual seja, possibilitar a comparação entre preço praticado e preço-parâmetro, conforme já adiantado acima.

A questão da comparabilidade entre o preço praticado na importação de produtos junto a pessoas vinculadas, e aquele que seria praticado em operações entre pessoas não vinculadas, está no cerne do princípio do arm's length. Tanto é assim que o OECD Transfer Pricing Guidelines dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação entre o valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas, e o valor da mesma transação realizada entre pessoas não vinculadas, é a identificação do quanto a vinculação afetou o valor da transação sob exame.

Tendo sido inspirado no princípio do arm's length, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

No caso do método PRL o preço-parâmetro inclui os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Tomemos, por exemplo, o método PRL aplicado à simples revenda de produtos importados junto a pessoas vinculadas (PRL20). As

conclusões a seguir, entretanto, valem igualmente para o caso de o bem importado ser empregado na industrialização de outro produto (PRL60).

Pois bem, o pressuposto para o emprego do PRL20 é que o produto seja revendido a uma pessoa não vinculada, em condições de livre mercado. Em transações entre pessoas não vinculadas e em condições de livre mercado, é lícito pressupor que o revendedor (no caso, a contribuinte) procurará obter uma remuneração por sua atividade, ou seja, procurará obter lucro. O PRL20 estipula que a margem bruta de lucro em tais condições é de 20% o que, em verdade, é uma taxa bastante baixa pois implica uma margem de lucro líquido para o empresário bem inferior a 20%, haja vista a necessidade de dedução de despesas administrativas, despesas com vendas etc.

A partir, então, do preço de revenda do produto, deduzido da margem bruta de lucro de 20% prevista em lei, chega-se ao custo estimado de aquisição produto numa operação entre pessoas não vinculadas, ou simplesmente preço-parâmetro PRL20. Note-se que, assim calculado, esse custo (o preço-parâmetro PRL20) inclui não só o preço estimado de aquisição do produto (FOB), como também os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação deste produto. Resumindo, preço-parâmetro PRL20 é um preço CIF + Trib. s/imp.

Isso posto, a comparação direta entre o preço de aquisição do produto junto à pessoa vinculada (preço da declaração de importação FOB) e o preço-parâmetro PRL20 (CIF + Trib. s/imp), como quer a recorrente, seria de todo inútil ao fim a que se destina a lei de preços de transferência, qual seja, verificar, mediante comparação entre aqueles preços, se a contribuinte está, ou não, reduzindo artificialmente o lucro apurado no Brasil por meio de aquisições de produtos junto a sua vinculada no exterior a preços superiores aos de mercado.

Nesse sentido, para corretamente comparar-se o preço de aquisição com o preço-parâmetro PRL20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade. Para tanto, apenas para efeito dessa comparação, é necessário, adicionar-se ao preço de aquisição (preço da declaração de importação FOB), os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Fazendo isso obteremos o preço praticado de que cuida o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

O importante é ter em conta que, como dito antes, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não foram glosados pela autoridade. O que o auditor fez foi adicionar ao lucro líquido, para apuração do lucro real, a parcela do preço de aquisição do produto excedente ao preço que o produto seria adquirido em condições de mercado.

Os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação integraram tanto o preço praticado como o preço-parâmetro, com vistas a possibilitar a comparação entre ambos.

Poderiam, ainda, não compor nem o preço praticado nem o preço-parâmetro, tal como recomendado pelo OECD Transfer Pricing Guidelines, que o resultado da adição ao lucro real seria o mesmo.

O que não se admite, nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista lógico, é realizar-se uma comparação entre preço praticado e preço-parâmetro em que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação estejam incluídos neste, mas não naquele, ou vice-versa. Ou bem são incluídos em ambos (como prevê o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96), ou bem não são incluídos em nenhum dos dois (como sugerido no OECD Transfer Pricing Guidelines).

Portanto, com fulcro no § 6º, art. 18, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Da ilegalidade do método de cálculo do PRL 60 previsto na IN RFB nº 243/2002

Aduz que a Instrução Normativa RFB nº 243/2002 é ilegal, uma vez que a Lei nº 9.959/00 determina que os 60% da margem de lucro incidam sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país;

Nesse sentido, a alteração promovida pela IN RFB nº 243/02, trazendo um novo método de cálculo do PRL 60, promoveu um rompimento da regra matriz da lei, extrapolando seus limites. Em vista de tal ilegalidade, os lançamentos devem ser cancelados;

Quanto à ilegalidade do ato normativo que teria extrapolado o poder regulamentar face ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, faço minhas as razões expostas pelo relator no voto condutor proferido no Acórdão nº 1201-001.161, citado anteriormente, *verbis*:

(...)

2.2.2) O PRL60 e a Lei nº 9.430/96

Antes mesmo de examinarmos a alegada ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60. Isso porque é impossível identificarmos a existência, ou não, de violação de uma lei por um ato normativo se sequer sabemos exatamente o que a lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

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

(...)

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
 - b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
 - c) das comissões e corretagens pagas;*
 - d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)*
- (...)*

Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos, sob o ponto de vista meramente linguístico, o art. 18 da Lei nº 9.430/96, é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão-somente os métodos de cálculo do preço-parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

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

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

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

(...)

O cálculo do preço-parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

(...)

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro (...). Os trechos da norma abaixo negritados deixam clara essa afirmação:

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

(...)

*De fato, se o valor agregado compusesse a margem de lucro, a expressão “valor agregado no País” contida no texto legal deveria estar precedida do artigo “o”, **como abaixo simulado**, e não da preposição “do”, como visto acima.*

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e **o valor***

agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

Argumento Lógico-Econômico

Se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pela contribuinte só pode ser constatado através de uma leitura mais atenta do texto legal, sob o ponto de vista lógico essa mesma interpretação revela-se manifestamente equivocada.

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço-parâmetro, o qual é conceituado como o preço que seria praticado na importação de um determinado bem, acaso essa operação fosse realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço-parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado bem produzido no Brasil, bem esse em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado, adquirido de uma pessoa vinculada no exterior.

Em outras palavras, no preço de venda do bem produzido no país logicamente está incluído o custo de aquisição do bem importado (CIF + Trib. s/imp.), o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário (Preço de Venda = Custo do Prod. Imp. + Valor Agreg. + Margem de Lucro). É uma lógica-econômica do modelo capitalista que, na formação do preço de venda de um produto qualquer, o empresário embute ali todos os custos incorridos, mais uma margem de lucro.

Isso posto, é lógico que, para apurar-se o preço-parâmetro do bem importado pelo PRL60, é necessário que, do preço de venda do bem produzido sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, (...)

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo preço-parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela aqui sustentada, (...).

2.2.3) Da Alegação de Ilegalidade da IN SRF 243/2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, no que toca ao cálculo do preço-parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega a recorrente que essa nova interpretação é incompatível com os ditames art. 18 da Lei nº 9.430/96, devendo, portanto, ser afastada por este Conselho.

Vejamos, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243/2002.

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

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

V preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de

lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

(..)

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o cálculo do preço-parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, (...)

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243/2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Ainda em relação ao cálculo do preço-parâmetro PRL60 previsto na da IN SRF 243/2002, traz a defesa um segundo argumento para afirmar sua ilegalidade.

Diz a recorrente que a Medida Provisória nº 478/2009 pretendeu incluir no corpo da Lei nº 9.430/96 a sistemática de cálculo do PRL60 prevista na IN SRF 243/2002. Explica que, como não se pode presumir que o legislador tenha criado norma jurídica desprovida de qualquer utilidade, está claro que seu intento foi o de criar uma disciplina jurídica nova para o PRL60, a qual por certo somente se aplicaria a fatos posteriores à sua publicação, observado ainda o princípio constitucional da anterioridade. Conclui, assim, que o cálculo do PRL60 previsto na IN 243 não encontrava amparo na Lei nº 9.430/96, e ademais continua sem amparo legal haja vista que a MP 478 não foi convertida em lei.

A meu ver, também aqui não assiste razão à defesa. Conforme se observa em sua exposição de motivos, a MP 478 em momento algum considera ilegal o cálculo do preço-parâmetro PRL60 previsto na da IN SRF 243. O que está dito expressamente na exposição de motivos é que a razão de estabelece-se, em lei, o cálculo até então previsto na IN SRF 243, é a redução da litigiosidade.

Assim, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei.

Da Aplicação concomitante da Multa Isolada e da Multa de Ofício

No que tange à aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, para fatos geradores posteriores a 2007, reproduzo excerto do voto do Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida no Acórdão nº 1201-001.489, na sessão de 13 de setembro de 2016, que espelha com fidelidade o pensamento da maioria dos Conselheiros desta Turma:

Esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo "lex consumens derogat lex consumptae", o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa "double jeopardy clause", preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio ne bis in idem, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexistente dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas ao ano-calendário de 2010, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas.

Assim, como no caso destes autos, as multas isoladas também se referem à falta de pagamentos de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas ao ano-calendário de 2009, claro está a legalidade da aplicação concomitante das multas.

Conclusão:

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães