



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

**Processo nº**

10980.728065/2013-11

**Recurso nº**

De Ofício e Voluntário

**Acórdão nº**

**1301-002.051 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

**Sessão de**

08 de junho de 2016

**Matéria**

IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

**Recorrentes**

FAZENDA NACIONAL

GEMALTO DO BRASIL CARTÕES E TERMINAIS LTDA

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

Exercício: 2009

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal está obrigada, por força do artigo 20-A da Lei 9.430/96, a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável.

Tratando-se de norma de caráter eminentemente procedural, o preceito do art. 20 A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

A ausência de intimação do contribuinte para apresentar novo método que pudesse lhe ser mais favorável, em razão da desqualificação dos critérios de cálculo adotados, importa a nulidade do lançamento de ofício, em razão da inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (relator), Waldir Veiga Rocha e Paulo Jakson da Silva Lucas, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo (voto vencedor restrito à nulidade - art. 20-a). Fez sustentação oral o Sr. Roberto C. Leite Pereira, OAB/SP Nº 299.994.

*(documento assinado digitalmente)*

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente e Relator

*(documento assinado digitalmente)*  
Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

## Relatório

GEMALTO DO BRASIL CARTÕES E TERMINAIS LTDA, já devidamente qualificada nos autos, inconformada com a decisão prolatada pela 1<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, São Paulo, que manteve, em parte, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

A referida Turma Julgadora, de igual modo, por ter exonerado crédito tributário em montante superior ao seu limite alcançado, impetrhou recurso de ofício.

Aproveito o relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever a matéria tributária apurada e as razões aportadas ao processo por meio de peça impugnatória.

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, constatou-se que ele, no ano-calendário de 2008, apurou o IRPJ pela sistemática do lucro real e importou insumos junto a pessoas vinculadas, razão pela qual é necessária a apuração dos preços parâmetro desses insumos, consoante as regras que regulam os preços de transferência, para avaliar a dedutibilidade dos custos com eles incorridos.

Conforme descrito no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 1305-1343, para a realização dos trabalhos de auditoria foram consideradas as regras relativas a preços de transferência previstas na Lei nº 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/2000, regras essas regulamentadas pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002. O método utilizado pelo contribuinte é o do Preço de Revenda menos Lucro, previsto no art. 18, II, da Lei nº 9.430/1996, em sua redação original.

Relata a autoridade autuante que o contribuinte, conforme documento de fl. 789, reconhece que, para o cálculo do preço parâmetro e do preço praticado, não adota a sistemática prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, por considerar não ter ela respaldo na Lei nº 9.430/1996. Diante disso, conclui a autoridade autuante (fl. 1316) que “é justamente esta divergência de interpretação das normas que regem a determinação do ‘PREÇO PARÂMETRO’ que originou a infração tributária autuada”.

Em seguida, a autoridade autuante descreve a metodologia utilizada pelo contribuinte, afirmando que, no tocante ao preço praticado, adotou ele uma taxa de dólar, para conversão do valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos, diferente da prevista no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, segundo (ele) deve ser adotada a taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao do registro da declaração de importação.

Ao descrever o método utilizado pelo contribuinte para o cálculo do preço parâmetro, ressalta a autoridade autuante que, para ele, o valor agregado corresponde à diferença entre o custo total de fabricação do produto e o custo total das matérias-primas importadas que o compõem. Em seguida, o contribuinte calcula a diferença entre o valor líquido das vendas e o valor agregado e, sobre o resultado,

Documento assinado digitalmente conforme o percentual de 60% previsto no art. 18, inciso II, “d”, da Lei nº 9.430/1996, Autenticado digitalmente em 21/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 2

1/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 21/06/2016 por WILSON FERNANDE

S GUIMARAES

Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

encontrando a margem de lucro. O preço parâmetro total corresponde à diferença entre o preço líquido de venda de todos os produtos considerados e a referida margem de lucro. Finalmente, para calcular o preço parâmetro unitário da matéria-prima, extrai-se do preço parâmetro total o quanto corresponde à matéria-prima em análise e divide-se o valor encontrado pela quantidade vendida da matéria-prima.

Ressalta a autoridade autuante que o valor agregado, que deve ser excluído no cálculo do preço parâmetro, é a parcela do preço líquido de venda que corresponde à proporção dos demais custos de produção, que não é o custo do insumo importado cujo preço parâmetro se pretende calcular, no custo total de produção.

No tocante à apuração do preço praticado dos insumos importados sujeitos às regras de preços de transferência, a autoridade autuante observa que os insumos selecionados são componentes fundamentais e desempenham a mesma função nos produtos fabricados pelo contribuinte. Esses insumos correspondem a módulos, sendo que apenas um módulo compõe o produto produzido.

O cálculo dos preços parâmetros está evidenciado no “Demonstrativo de Cálculo do Preço Parâmetro Ponderado – 2008” de fls. 1355-1365.

Após as devidas verificações, a autoridade autuante apurou, pelo método Preço de Revenda menos Lucro de 60%, os valores admissíveis de custos, despesas e encargos, relativos aos principais insumos importados junto a pessoas vinculadas, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430/1996, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A diferença, por unidade e total, entre o preço praticado e o preço parâmetro, para cada insumo, está demonstrada à fl. 1341. Em seguida, das diferenças apuradas a autoridade autuante subtraiu os valores já adicionados pelo contribuinte ao lucro real e à base de cálculo da CSLL na DIPJ do ano-calendário de 2008, remanescendo o saldo de R\$ 21.998.336,59, a ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL para o referido ano-calendário.

Sobre os créditos tributários apurados foi aplicada multa de ofício de 75%.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1396-1449, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Nos termos do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Lei nº 12.715/2012, caso o método eleito pelo contribuinte ou um de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, deve o sujeito passivo ser intimado para apresentar, no prazo de trinta dias, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Trata-se de norma de caráter eminentemente procedural, que instituiu novo processo de fiscalização, razão pela qual, com base no art. 144, § 1º, do CTN, deve ser aplicada a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência. No caso presente, a ausência de intimação da impugnante para apresentar novo método mais favorável, em razão da desclassificação dos critérios de cálculo do método originalmente eleito, importa em nulidade do lançamento de ofício, pela inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.

O “Termo de Verificação Fiscal” - TVF anexo ao auto de infração é inconclusivo na descrição de diversas infrações imputadas à impugnante. A má fundamentação ultrapassou a fronteira do aceitável e do razoável e trouxe prejuízo concreto ao direito de defesa. Às fls. 14-15 do TVF, a autoridade autuante disserta

sobre o componente “valor agregado” utilizado na fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60, mas não conclui se, de fato, há alguma infração relacionada a esse aspecto. A apuração do preço praticado evidencia prejuízo em concreto ao direito de defesa, pois a autoridade autuante se limitou a afirmar que a impugnante teria adotado taxa de dólar, para a conversão dos valores dos insumos importados, diversa daquele prevista no art. 7º da IN SRF nº 243/2002. Não há demonstração precisa de qual seria a taxa de câmbio correta para cada operação de importação bem como o reflexo da infração no ajuste efetuado de ofício pela autoridade autuante. Essas deficiências na descrição da suposta infração relacionada ao cálculo do preço praticado impedem o exercício do direito de defesa para questionar a metodologia adotada pela autoridade autuante. Trata-se de causa de nulidade do lançamento, conforme prescreve o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

O art. 18 da Lei nº 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/2000, ao prescrever a fórmula de cálculo do preço parâmetro para o método PRL 60, determina 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 Instrução Normativa SRF nº 243/2002, por outro lado, determina, em seu art. 12, § 11, que o percentual de 60% seja excluído de uma base menor, qual seja, a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, do que decorre um resultado invariavelmente menor. Diversamente do que prevê a Lei, a IN SRF nº 243/2002 estabelece um cálculo em três etapas. Na primeira delas, parte-se do preço líquido de venda para se identificar uma grandeza intermediária, não contemplada pelo texto legal, correspondente à participação do bem importado no produto revendido. Em virtude dessa operação, exige-se do contribuinte a prática de margem de lucro que fere a razoabilidade e a proporcionalidade.

Partindo-se da interpretação dada pela IN SRF nº 243/2002, como consequência do superfaturamento do insumo importado a participação desse insumo no produto final crescerá e, portanto, maior será o preço parâmetro autorizado. Isso vai de encontro ao objetivo da norma, que é evitar que haja superfaturamento nas importações de pessoas ligadas. Mais que isso, a Lei buscou incentivar a produção local, enquanto a regulamentação administrativa da matéria eliminou esse efeito indutor, pois, quanto menor o valor agregado, menor será o ajuste.

Na redação do art. 18, II, da Lei nº 9.430/1996, a menção ao valor agregado está inserida no período que descreve a margem de lucro (item “1” da alínea “d”). Assim, a margem de lucro de 60% é o sujeito da oração principal, à qual se segue uma oração subordinada adjetiva explicativa, que, por definição, vem entre vírgulas: “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”. Diante disso, o valor agregado não é uma qualidade à “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos”, mas ao preço de revenda, que, por sua vez, é a base para o cômputo da margem de lucro de 60%. Por essas razões, é equivocada a interpretação segundo a qual o valor agregado haveria de ser deduzido da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos” para o cálculo do preço parâmetro, interpretação esta que diverge inclusive da fórmula prevista na IN SRF nº 243/2002.

A Medida Provisória nº 478/2009, que não foi convertida em lei, tentou incluir, no corpo da Lei nº 9.430/1996, a sistemática de cálculo do preço parâmetro prevista na IN SRF nº 243/2002. Isso revela que (a) disciplina do PRL 60 nesta IN não está de acordo com a sistemática originalmente prevista na Lei nº 9.430/1996, conforme reconhece a própria Exposição de Motivos da referida MP. A metodologia

de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002 somente veio a ter respaldo legal com a publicação da Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012.

Cita a impugnante diversas decisões judiciais e administrativas em abono a seus argumentos, concluindo que faz juz à apuração dos preços parâmetro dos seus insumos importados segundo a sistemática prevista pela Lei nº 9.430/1996, conforme a interpretação fixada pela Instrução Normativa SRF nº 32/2001, uma vez que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 carece de base legal.

Houve erro no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60, do qual resultou ajuste maior do que o devido. A autoridade autuante não considerou que, ao longo do processo produtivo das mercadorias fiscalizadas, foram utilizados diferentes tipos de insumos que, por serem substitutos perfeitos entre si, foram aplicados em distintos momentos da cadeia produtiva. Em consequência disso, é necessário que, no cálculo do preço parâmetro, o custo total seja considerado de maneira proporcional à participação de cada um dos insumos na produção anual. O cálculo do percentual de participação de cada insumo no custo de produção total pode ser obtido a partir da divisão da quantidade aplicada de determinado insumo na produção pela quantidade total de mercadorias produzidas a partir da sua utilização. A autoridade autuante, porém, efetuou o cálculo do preço parâmetro como se os insumos fossem aplicados consistentemente desde o início até o final de toda a produção anual. Isso porque a IN SRF nº 243/2002, ao disciplinar o cálculo do “percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido” (art. 12, § 11, inciso II), se limita a prever que tal percentual será obtido a partir da “relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido”. Assim, a regulamentação da matéria pela SRF pressupôs a utilização uniforme de um mesmo insumo para a produção de uma mercadoria ao longo de toda a produção anual. Para manter a correlação entre o custo do insumo e o custo total, considerando-se o cenário de substituição de insumos, o custo total deve ser “proporcionalizado” em função do percentual de participação de cada insumo no custo total de produção. As fls. 1560-1568, a impugnante apresenta “Demonstrativo de Cálculo dos Preços Parâmetro Ponderados por Insumo”, no qual os cálculos dos preços parâmetro dos insumos obtidos pela autoridade autuante foram divididos pelo percentual de participação do custo do insumo no custo total da mercadoria industrializada, atingindo o mesmo resultado a que se chegaria mediante a “proporcionalização” do custo total de produção. As diferenças dos valores dos preços parâmetro obtidos a partir dos cálculos elaborados pela autoridade autuante e pela impugnante são indicadas no demonstrativo de fls. 1569-1570.

É descabida a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, em consonância com o art. 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado. Cita decisões administrativas que corroboram seus argumentos.

Alega a impugnante que, nas hipóteses em que os julgamentos de órgãos colegiados resultem em empate de votos, sendo necessário o recurso ao voto de qualidade, evidencia-se a ocorrência de dúvida, razão pela qual, com base no art. 112 do CTN e no princípio da presunção de inocência, deve ser cancelada a aplicação das penalidades.

Por fim, pede a impugnante que seja dado provimento ao seu recurso, declarando-se nulo o auto de infração, em virtude das duas causas de nulidade apontadas. Caso assim não se entenda, requer o cancelamento do crédito tributário, em razão da ilegalidade da fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL

60 prevista na IN SRF nº 243/2002. Subsidiariamente, pede a diminuição do montante do crédito tributário, tendo em conta os equívocos apontados na apuração dos ajustes decorrentes da aplicação das normas pertinentes aos preços de transferência, bem como o reconhecimento da não incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício.

Requer que as intimações sejam dirigidas ao endereço do escritório do procurador signatário da impugnação, com envio de cópias à impugnante. Protesta, ainda, por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos.

A já citada 1<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 14-53.888, de 29 de setembro de 2014, pela procedência parcial das lançamentos tributários.

O referido julgado foi assim ementado:

**AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PREVISTA NO ART. 20-A DA LEI Nº 9.430/1996, INTRODUZIDO PELA LEI Nº 12.715/2012. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE**

A regra prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzida pelo art. 51 da Lei nº 12.715/2012, é aplicável apenas aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

**AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO PRECISA DA INFRAÇÃO PRATICADA. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA**

Não é requisito de validade do lançamento a demonstração pela autoridade administrativa das razões que levaram o contribuinte a praticar a infração. Para a caracterização da infração, basta, nos termos dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972, a descrição do fato e a indicação da disposição legal infringida, acompanhados da comprovação do ilícito.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.**

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

**ERRO NO CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL60. INSUMOS SUBSTITUTIVOS**

Na hipótese de aplicação de insumos substitutivos (para cada produto produzido é utilizado um único insumo importado, sendo que distintas espécies de insumos são utilizadas na produção da mesma categoria de produto), para o correto cálculo do preço parâmetro, há que se considerar que, na apuração do percentual de participação do insumo importado no custo total do bem produzido, devem ser computados apenas os produtos finais que, de fato, foram produzidos com a utilização de cada um dos insumos substitutivos.

---

**EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA, CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC, SOBRE A MULTA.**

O CTN, em seu art. 113, § 1º, estabelece que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o **crédito** dela decorrente. O art. 161, por sua vez, prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Destarte, o conceito de crédito utilizado pelo CTN alcança não apenas o tributo, mas também a penalidade pecuniária.

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Irresignada com a manutenção de parte dos lançamentos, a fiscalizada interpôs o recurso voluntário de fls. 1.622/1.675, em que, em apertada síntese, sustenta: a nulidade do auto de infração, em vista de erro na determinação da base de cálculo e o equívoco cometido pela autoridade julgadora de primeira instância; nulidade do auto de infração em virtude do descumprimento do disposto no art. 20 A da lei nº 9.430, de 1996; a ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL 60 prevista na IN 243/2002; a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício; e a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional em caso de voto de qualidade, haja vista a existência de dúvida concreta.

É o Relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Cuida a lide de exigências relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2008, formalizadas em virtude da realização, de ofício, de ajustes decorrentes das normas de preços de transferência.

Aprecio, pois, os recursos interpostos.

**RECURSO DE OFÍCIO**

A matéria submetida ao recurso necessário pode ser extraída dos seguintes fragmentos do voto condutor da decisão exarada em primeira instância:

[...]

A impugnante sustenta que houve erro no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60, do qual resultou ajuste maior do que o devido, pois a autoridade autuante não teria considerado que, ao longo do processo produtivo das mercadorias fiscalizadas, foram utilizados diferentes tipos de insumos que, por serem substitutos perfeitos entre si, foram aplicados em distintos momentos da cadeia produtiva. Alega que, em consequência disso, é necessário que, no cálculo do preço parâmetro, o custo total seja considerado de maneira proporcional à participação de cada um dos insumos na produção anual. Aduz que a SRF, ao regulamentar a matéria no art. 12, § 11, inciso II, da IN nº 243/2002, pressupôs a utilização uniforme de um mesmo insumo para a produção de uma mercadoria ao longo de toda a produção anual. Apresenta, às fls. 1560-1568, “Demonstrativo de Cálculo dos Preços Parâmetro Ponderados por Insumo”, no qual, segundo alega, os cálculos dos preços parâmetro dos insumos obtidos pela autoridade autuante foram divididos pelo percentual de participação do custo do insumo no custo total da mercadoria industrializada, atingindo o mesmo resultado a que se chegaria mediante a “proporcionização” do custo total de produção. Conclui que as diferenças dos valores dos preços parâmetro obtidos a partir dos cálculos elaborados pela autoridade autuante e pela impugnante são indicadas no demonstrativo de fls. 1569-1570.

O art. 12, § 11, da IN nº 243/2002, ao regular a apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60, prevê, como etapa inicial do cálculo (inciso I), a apuração do preço líquido de venda, que corresponde à 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. A segunda etapa (inciso II) consiste na apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido e corresponde à 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. Em seguida (inciso III), é calculada a participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido, mediante a aplicação do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 21/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 2

1/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 21/06/2016 por WILSON FERNANDE

S GUIMARAES

Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total (inciso II) sobre o preço líquido de venda (inciso I). A etapa seguinte (inciso IV), é o cálculo da margem de lucro, que se dá mediante a aplicação do percentual de 60% sobre o resultado do cálculo determinado pelo inciso III. Finalmente, é calculado o preço parâmetro, que corresponde à diferença entre o valor calculado nos termos do inciso III e a margem de lucro de 60%, calculada de acordo com o inciso IV.

Na situação de que trata o presente processo administrativo, houve, conforme alega a impugnante, ao longo do processo produtivo dos produtos vendidos que receberam os insumos importados de pessoas ligadas, utilização de diferentes tipos de insumos que, por serem substitutos perfeitos entre si, foram aplicados em distintos momentos da cadeia produtiva. Diante disso, na apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido (inciso II), é preciso que se ajuste o cálculo.

Às fls. 1326-1327, a autoridade autuante consigna a seguinte afirmação:

Registre-se que os insumos selecionados são componentes fundamentais e possuem a mesma função no funcionamento dos produtos fabricados pela FISCALIZADA, pois tratam-se de módulos, conforme constou no TIF nº 003. Além disso, frise-se que apenas um módulo compõe o produto produzido. (sublinhado no original)

Em síntese, para cada produto produzido é utilizado um único insumo importado (módulo), sendo que distintas espécies de módulos são utilizadas na produção da mesma categoria de produto. Assim, para o correto cálculo do preço parâmetro, há que se considerar que, na apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido (art. 12, § 11, inciso II, da IN nº 243/2002), devem ser computados apenas os produtos finais que, de fato, foram produzidos com a utilização de cada um dos insumos substitutivos.

A autoridade autuante, porém, conforme atestam os demonstrativos de fls. 1355-1365, ao efetuar o cálculo do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total dos bens produzidos, considerou a participação de cada espécie de insumo no custo de produção total dos produtos vendidos. De fato, o cálculo apresentado nos demonstrativos referidos considera a participação do custo total do insumo aplicado na produção sobre o custo total de produção dos produtos vendidos, inclusive daqueles nos quais foi utilizado algum dos insumos substitutivos. Ao assim proceder, o resultado encontrado acaba por diminuir o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido. (GRIFEI)

Um exemplo numérico facilita o entendimento da questão. Suponha-se que um produto “X” possa ser produzido com o insumo “A”, cujo custo é de R\$ 15,00, ou com o insumo “B”, cujo custo é de R\$ 25,00, sendo ambos importados de pessoa vinculada. No exemplo hipotético, considere-se que são produzidas e vendidas apenas duas unidades de “X”, sendo uma com o insumo “A” e outra com o insumo “B”. Considere-se, ainda, que para a produção de cada unidade de “X” há custos internos no montante de R\$ 30,00.

Seguindo a metodologia aplicada pela autoridade autuante nos demonstrativos de fls. 1355-1365, o cálculo do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido seria realizado da seguinte forma:

- CÓPIA*
- Custo Total de Produção dos Produtos “X” Vendidos = (R\$ 15,00 + R\$ 30,00) + (R\$ 25,00 + R\$ 30,00) = R\$ 100,00
  - Custo Total do Insumo “A” Aplicado na Produção = 1 x R\$ 15,00 = R\$ 15,00
  - Custo Total do Insumo “B” Aplicado na Produção = 1 x R\$ 25,00 = R\$ 25,00
  - Porcentagem do Insumo “A” no Custo Total de Produção = R\$ 15,00/R\$ 100,00 = 15%
  - Porcentagem do Insumo “B” no Custo Total de Produção = R\$ 25,00/R\$ 100,00 = 25%

Porém, **o cálculo correto deve considerar a participação de cada insumo substitutivo no custo de produção do produto no qual foi utilizado.** Assim, no exemplo hipotético apresentado, o cálculo seria realizado da seguinte forma: (GRIFEI)

- Custo Total de Produção dos Produtos “X” Vendidos = (R\$ 15,00 + R\$ 30,00) + (R\$ 25,00 + R\$ 30,00) = R\$ 100,00
- Custo Unitário de Produção dos Produtos “X” Vendidos = R\$ 100,00/2 = R\$ 50,00
- Porcentagem do Insumo “A” no Custo Unitário de Produção = R\$ 15,00/R\$ 50,00 = 30%
- Porcentagem do Insumo “B” no Custo Unitário de Produção = R\$ 25,00/R\$ 50,00 = 50%

Os resultados acima apresentados revelam que a forma de cálculo utilizada pela autoridade acima distorceu o percentual de participação de cada insumo importado junto a pessoa vinculada no custo de produção do bem produzido. No anexo a este acórdão, intitulado “DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PONDERADO POR INSUMO – 2008” e como parte integrante dele são apresentados os cálculos do preço parâmetro, para cada insumo, observando a sistemática de cálculo acima apresentada como correta. Nele, após o cálculo do custo total de produção do produto vendido, é calculado o custo total de produção do produto vendido com o insumo. O percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido é calculado mediante a divisão entre custo total do insumo aplicado na produção e o custo total de produção do produto vendido com o insumo. Os resultados alcançados coincidem com aqueles apresentados pela impugnante nos demonstrativos de fls. 1560-1568.

A partir dos novos preços parâmetro apurados, são calculadas, no demonstrativo que segue, as diferenças não informadas em DIPJ decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência sobre os insumos importados pela impugnante, em 2008, junto a pessoas vinculadas:

...

A partir da “Diferença Apurada” total de R\$ 9.141.519,36 acima apontada, são apurados os seguintes créditos tributários de IRPJ e de CSLL, com as respectivas multas de ofício, a serem mantidos (valores em R\$):

[...]

Irretocável, a meu ver, o decidido em primeira instância, pois, como assegurou a própria autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.326/1.327), os insumos selecionados para averiguação (MÓDULOS), por possuírem a mesma função (substitutos), foram utilizados unitariamente no produto final.

Assim, como acertadamente assinala o ato decisório de primeiro grau, em tal circunstância, em que distintas espécies de MÓDULOS são utilizadas no produto final, mas apenas uma compõe cada um desses produtos, o cálculo do preço parâmetro deve considerar, na determinação do percentual de participação do insumo importado no custo total do bem produzido, apenas os produtos finais que efetivamente foram produzidos com cada um dos insumos substitutos.

No caso vertente, contudo, a autoridade fiscal efetuou o cálculo do percentual de participação do insumo importado no custo total considerando o custo total do insumo aplicado na produção sobre o custo total de produção dos produtos vendidos, distorcendo com isso o percentual de participação do insumo importado no custo total do bem produzido.

Comparando-se as tabelas anexas ao Termo de Verificação Fiscal. fls. 1.355/1.365, com as que foram trazidas por meio da decisão de primeira instância (fls. 1.605/1.613), constata-se que a autoridade fiscal, de fato, determinou o percentual do insumo no custo total de produção por meio da relação entre o custo total do insumo aplicado na produção e o custo total de produção do produto vendido, quando, consideradas as circunstâncias versadas nos autos, deveria ter apurado o percentual do insumo no custo total do produto vendido com esse insumo, extraído da relação entre o custo total do insumo aplicado na produção e o custo total de produção do produto vendido com o insumo.

Tenho, pois, por procedentes as retificações empreendidas em primeira instância, motivo pelo qual nego provimento ao recurso de ofício.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

#### NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E EQUIVOCO COMETIDO PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO

Argumenta a Recorrente que a Delegacia Federal de Julgamento, após ter reconhecido o equívoco cometido pela Fiscalização, aplicou solução inadequada, eis que deveria decretar a nulidade da autuação. Alega que, no caso, houve uma reapuração do ajuste, o que, a seu ver, não podia ser feito, eis que: a referida unidade não detém competência para efetuar o lançamento; erro de interpretação é erro de direito que só pode ser alterado em relação a fatos geradores futuros; e já havia operado a decadência para que a reapuração fosse realizada.

Não é merecedora de acolhimento a argumentação expendida pela Recorrente.

Resta evidente que a atuação da Delegacia da Receita de Federal deu-se no limite de suas atribuições, vez que, impulsionada por peça impugnatória regularmente interposta, confirmou ter havido erro no cálculo de valores que integram a matéria tributária

apurada, razão pela qual promoveu a devida retificação, reduzindo, com isso, o montante do crédito tributário constituído.

Diferentemente do sustentado pela Recorrente, a autoridade julgadora de primeira instância não promoveu lançamento tributário de qualquer natureza. No exercício de suas atribuições regimentais, limitou-se a conhecer e julgar o litígio instaurado a partir da interposição da peça inaugural de defesa.

É importante destacar que a própria Recorrente admite ter havido tão somente ERRO MATEMÁTICO, e, o que é mais importante, que a Fiscalização tinha pleno conhecimento da cadeia produtiva submetida a exame, o que evidencia que, no caso, a Turma Julgadora de primeiro grau cuidou apenas de retificar os cálculos espelhados nas peças acusatórias.

Descabe, assim, falar em lançamento em sede de julgamento, por decorrência, de caducidade, e, por fim, em erro de direito.

Não custa destacar que, se de erro de direito estivéssemos tratando, ainda assim não se poderia falar em nulidade *in totum* do lançamento, mas tão somente da parte eventualmente contaminada por pronunciamento inovador da autoridade julgadora.

Rejeito a nulidade arguída.

#### NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO ART. 20 A DA LEI N° 9.430, DE 1996

Sustenta a Recorrente que a autoridade fiscal está obrigada, por força do dispositivo legal em relevo, a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável. Diz que, tratando-se de norma de caráter eminentemente procedural, o preceito do art. 20 A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

Penso que aqui também não merece acolhimento a alegação da Recorrente.

O art. 20A da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Medida Provisória nº 563, de 2012 (Lei nº 12.715, de 2012), estabelece:

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

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

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput;

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.

Diferentemente do sustentado na peça recursal, o procedimento trazido pela Lei nº 12.715, de 2012, só é aplicável a partir do ano calendário de 2012, cabendo salientar que "os novos critérios de apuração ou de fiscalização" a que alude o § 1º do artigo 144 do CTN, no qual a contribuinte buscou amparo para sustentar a retroatividade da aplicação da norma em referência, são aqueles que ampliam os poderes de investigação do Fisco ou dão mais garantias ou privilégios ao crédito tributário, de modo que não pode servir de fundamento para a pretensão declinada na peça de defesa.

Entendo também que o procedimento reclamado pela Recorrente, quando relacionado à desqualificação de critérios de cálculo, só é aplicável na situação em que tal desqualificação provoca a do método aplicado, eis que o comando normativo é direcionado para a apresentação de novo cálculo **de acordo com qualquer outro método previsto na legislação**.

Rejeito, de igual forma, a nulidade suscitada.

#### ILEGALIDADE DA SISTEMÁTICA DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL 60 PREVISTA NA IN 243/2002

Argumenta a Recorrente que os ajustes realizados com base na sistemática trazida pela IN 243 devem ser cancelados de plano, tendo em vista que tal sistemática constitui uma inovação ilegal em relação ao texto da Lei nº 9.430/96.

Destaco, primeiramente, que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não estabeleceu qualquer fórmula para a determinação do preço parâmetro relativo ao denominado método PRL 60%.

As fórmulas, sejam as porventura referenciadas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal (Instruções Normativas nºs 113/2000; 32/2001; e 243/2002), representam expressões matemáticas do exercício interpretativo feito pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do citado art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Portanto, a análise do presente item deve ser direcionada no sentido de se aferir se a Instrução Normativa nº 243, de 2002, ao estabelecer fórmula para determinação do denominado preço parâmetro, foi além dos limites a ela impostos, isto é, extrapolou a lei que objetivou complementar.

Digo que a questão limita-se à análise das prescrições trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2002, pois, neste item, em que pese a variação de argumentos, a linha de defesa da Recorrente tem por premissa a invalidade do referido ato normativo.

Aqui, é importante ressaltar, não existe questionamento relacionado aos cálculos, em si, efetuados pela autoridade fiscal.

Pontuo que, no que tange à legalidade IN 243, já tive a oportunidade de me pronunciar nos autos do processo administrativo nº 16643.000266/2010-15, razão pela qual, adiante, promovidas as devidas adaptações aos questionamentos veiculados por meio da peça recursal, repisarei argumentos ali expostos.

Registro que este Colegiado detém competência para, se for o caso, afastar atos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, na parte em que o referido ato revelar-se contrário à lei.

Retornando à questão da “fórmula”, reitero que, a meu ver, não estamos diante de instituição, por meio de Instrução Normativa, de fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60% diversa da estabelecida pelo art. 18 da Lei nº 9.430/1996, vez que, como já dito, a lei não estabeleceu “fórmula” no sentido empregado pela ora Recorrente, isto é, não expressou por meio de símbolos os elementos que compunham o chamado preço parâmetro (a rigor, nem mesmo a Instrução Normativa nº 243/2002 fez isso).

Vejamos, então, o disposto em cada um dos atos antes referenciados, relativamente ao caso em debate (art. 18 da Lei nº 9.430/96 e art. 12 da Instrução Normativa nº 243/2002).

#### 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;

...

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:

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

•

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

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

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

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

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

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

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

Para fins de solução da controvérsia, o que importa apreciar é se a interpretação feita pela Recorrente efetivamente traduz a disposição da lei. Cabe, da mesma forma, verificar se a “interpretação oficial”, promovida pela Receita Federal e esposada na Instrução Normativa nº 243, reflete o comando da lei, de modo a afastar a trazida pela ora Recorrente.

Não me parece restar dúvida que o valor resultante da aplicação da “fórmula” descrita pela Recorrente não tem qualquer relação com o denominado preço parâmetro almejado pela lei.

As regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências

majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

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

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

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

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

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

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

Exprimindo matematicamente esta primeira análise, teríamos:

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

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

VA = Valor Agregado

Considerando “PR – C/D” como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

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

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

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro sugerido pelas Instruções Normativas anteriores à edição da IN 243, na interpretação que tem sido emprestada em variadas teses de defesa, seria expresso da seguinte forma:

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

ou

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

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

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

[...]

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

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

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

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

d) da margem de lucro de:

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

(grifos do original)

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

*A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:*

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

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

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

*Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: PP = PL - 0,6 x PL - VA.*<sup>1</sup>

*Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:*

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

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

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

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

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

*Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:*

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

*ou*

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

*...*

*Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode*

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

O fato de a margem de lucro fixada pela lei ser tida como elevada, provocando, com isso, efeitos econômicos indesejáveis, a meu ver, não autoriza a Recorrente a buscar, na tentativa de atenuar tais efeitos, formulação de expressão distinta da prevista em lei na determinação do preço de comparação.

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

No que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN 243, penso que a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro. Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

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

No que diz respeito a eventuais distorções econômicas decorrentes da aplicação da fórmula trazida pela IN 243, penso que isso decorre da margem de lucro fixa trazida pela lei, motivo pelo qual, como se verá adiante, a legislação superveniente cuidou de flexibilizá-la segundo a natureza da atividade explorada.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares, não autoriza concluir que referida Medida pretendeu, como quer crer a Recorrente, corrigir ilegalidades da IN 243.

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

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

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563 (Lei nº 12.715), não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

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

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

Esclareço que, aqui, não se está negando que, do ponto de vista econômico, a fórmula estampada na IN 243 traz algumas distorções, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência. A Recorrente, por sua vez, ciente de que a margem de lucro fixada pela lei revelou-se excessiva e de que a autoridade administrativa julgadora encontra-se impedida de atenuar os efeitos decorrentes de tal excessividade, empresta interpretação equivocada na aplicação do método, procurando, por via oblíqua, reduzir o ajuste tributário.

Repiso que, relativamente às eventuais distorções econômicas que possam ser geradas a partir da aplicação da metodologia estampada na IN 243, não cabe à autoridade administrativa, no exercício da atividade revisional, pronunciar-se sobre tais efeitos, competindo à ela, apenas, verificar se a interpretação retratada na norma complementar guarda absoluta conformidade com o texto da lei.

Nesse particular (conformidade com o texto da lei), reitero o entendimento no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que:

- i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%);
- ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente;
- iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo;
- iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência.

Sou, pois, pela procedência dos ajustes promovidos pela Fiscalização.

## IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sustenta a Recorrente que os juros de mora sobre a multa de ofício carece de fundamento legal, já que o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN), é claro ao restringir a incidência do encargo em referência sobre o valor do principal lançado.

Relativamente ao juros sobre a multa de ofício, embora tenha me pronunciado em outras ocasiões pela procedência da sua incidência, não com base na taxa selic, mas, sim, com aplicação do percentual de 1% a que alude o parágrafo primeiro do art. 161 do Código Tributário Nacional, em razão de reiterados pronunciamentos desta Corte Administrativa, revi meu posicionamento, de modo que passei a acolher o entendimento de que efetivamente existe lastro legal para que a incidência se dê com base na taxa selic.

No que diz respeito à referida matéria (juros sobre a multa de ofício), dentre inúmeros no mesmo sentido, adoto como razões de decidir o pronunciamento do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto nos autos do processo administrativo nº 19515.720343/2012-64 (acórdão nº 1402-001.750, sessão de 30 de julho de 2014), que, amparado em manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consignou:

[...]

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alcada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

*O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.*

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

*Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*

*No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenéutico por excelência, de tal maneira que IE ou ESE compreendem AOSU enunciados dig prescritivos nos plexos dos demais*

*enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

*Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

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

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

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

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago"" (§1º).*

*Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.*

*A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.*

*Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.*

*A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.*

*Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº*

9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

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

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

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.*

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 – SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07). (g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

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

#### APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Alega a Recorrente que, havendo empate no julgamento, o voto de qualidade deve dar aplicação ao art. 112 do CTN, garantindo que a decisão do Colegiado interprete a legislação de maneira mais favorável ao contribuinte. Entende que, no caso, o voto de qualidade deve sempre acompanhar a posição mais favorável ao contribuinte quanto à aplicação das penalidades, de modo que, "para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem como com o art. 112 do CTN, tornase mandatório o cancelamento das multas veiculadas no presente Auto de Infração".

O requerido pela Recorrente, à evidência, não tem respaldo, nem legal, nem regimental.

O voto de qualidade, ou voto de desempate, atribuído pela lei processual vigente aos presidentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das Câmaras e das Turmas Ordinárias do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (§ 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.941, de 2009), não expressa dúvida de qualquer natureza, mas, sim, a ocorrência de EMPATE na colheita de

Absolutamente impróprio, portanto, vislumbrar a aplicação das disposições do art. 112 do CTN na circunstância em que, na votação de determinada proposição, seja necessária a prolação do denominado VOTO DE QUALIDADE.

Com suporte nas razões antes expostas, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos interpostos.

*(documento assinado digitalmente)*  
Wilson Fernandes Guimarães - Relator

**Voto Vencedor**

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

Em que pese o brilhante voto do ilustre relator, Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, data máxima vénia, dele ousou divergir no que diz respeito à nulidade do auto de infração por descumprimento, por parte da autoridade lançadora, dos ditames previstos no artigo 20-A da Lei 9.430/06.

Sustenta o relator, em seu brilhante voto o que se segue:

Diferentemente do sustentado na peça recursal, o procedimento trazido pela Lei nº 12.715, de 2012, só é aplicável a partir do ano calendário de 2012, cabendo salientar que "os novos critérios de apuração ou de fiscalização" a que alude o § 1º do artigo 144 do CTN, no qual a contribuinte buscou amparo para sustentar a retroatividade da aplicação da norma em referência, são aqueles que ampliam os poderes de investigação do Fisco ou dão mais garantias ou privilégios ao crédito tributário, de modo que não pode servir de fundamento para a pretensão declinada na peça de defesa.

Entendo também que o procedimento reclamado pela Recorrente, quando relacionado à desqualificação de critérios de cálculo, só é aplicável na situação em que tal desqualificação provoca a do método aplicado, eis que o comando normativo é direcionado para a apresentação de novo cálculo **de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.**

Diferentemente, sustenta a Recorrente que a autoridade fiscal está obrigada, por força do referido dispositivo legal (artigo 20-A da Lei 9.430), a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável. Diz que, tratando-se de norma de caráter eminentemente procedural, o preceito do art. 20 A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

Penso que razão assiste à recorrente.

O artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 determina que, caso o método eleito pelo contribuinte ou um de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, o sujeito passivo deverá ser intimado para apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, novo cálculo de acordo com outro método previsto na legislação.

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

*§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput:*

*I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;*

*II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou*

*III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.*

Ao criar para Fiscalização o dever de intimar o contribuinte para apresentar novo método de cálculo, na hipótese em que sejam desqualificados o método adotado ou algum dos seus critérios de cálculo, a norma acima transcrita dispõe sobre o lançamento de ofício, que é procedimento administrativo plenamente vinculado.

Ademais, entendo que a norma trazida no bojo do referido artigo 20-A tem caráter eminentemente procedural, dispondo sobre o procedimento a ser adotado pela autoridade lançadora quando, diante de suposta irregularidade, decida por desqualificar o método ou critério de cálculo adotado(s) pelo contribuinte.

A meu ver, diante desta hipótese, a autoridade fiscal está obrigada a intimar o contribuinte para que em 30 dias apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável. Este é o único procedimento possível de ser adotado pela autoridade lançadora, nos estritos termos da lei vigente.

Nesse contexto, creio ser de vital importância analisar a disciplina contida no CTN no que tange ao procedimento de lançamento do crédito tributário. Com efeito, o artigo 144 assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

---

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. (grifos meus)

Considerando que a norma contida no artigo 20-A é eminentemente procedural, disciplinando o processo de fiscalização em matéria de preços de transferência, não há dúvida que a mesma encontra-se abarcada pelo comando do art. 144 do CTN.

No caso presente, a ausência de intimação do contribuinte para apresentar novo método que pudesse lhe ser mais favorável, em razão da desqualificação dos critérios de cálculo adotados, **importa a nulidade do lançamento de ofício**, em razão da inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.

Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte, decretando a nulidade do lançamento de ofício realizado sem a observância da norma que disciplina o seu procedimento.

Sala de Sessões, 08 de junho de 2016.

*(documento assinado digitalmente)*  
Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Redator Designado