



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

Processo n° 16643.000247/2010-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.446 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de junho de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrente NACCO MATERIALS HANDLING GROUP BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA IN/SRF 243/2002. LEGALIDADE.

É legítima a utilização da metodologia prevista na IN SRF n. 243/2002 para proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. 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 permite maior exatidão na apuração do preço parâmetro, conforme os objetivos legais.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MOMENTO DA ESCOLHA DO MÉTODO.

O ajuste a título de preços de transferência implica adição ao lucro líquido do exercício e, portanto, submete-se às regras gerais do Imposto sobre a Renda. Assim, a escolha do método, a critério do sujeito passivo, deve ser feita quando da apresentação da DIPJ, sendo vedada alteração posterior, salvo se antes do início de qualquer procedimento fiscal e mediante retificação da declaração original.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. NECESSIDADE.

A diligência só se faz necessária quando o procedimento for essencial para a compreensão dos fatos e o convencimento dos julgadores. Quando ausentes tais requisitos, ante a comprovação de que constam dos autos elementos suficientes para a resolução da controvérsia, deve o pedido ser indeferido.

TAXAS DE JUROS. SELIC. CABIMENTO.

Descabe na esfera administrativa qualquer discussão acerca de constitucionalidade de lei em vigor. Aplicação das Súmulas n. 2 e n. 4 deste Conselho.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento por considerarem ilegal a Instrução Normativa nº 243/2002.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa, João Otavio Oppermann Thomé e Ronaldo Apelbaum.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração relativos a ajustes de preços de transferência, contra a empresa em epígrafe, que atua na importação e produção de partes e peças do ramo de empilhadeiras, bem como na revenda de bens acabados no mercado interno.

O relatório fiscal é bastante extenso e diz respeito às operações realizadas entre os anos-calendário de 2004 a 2008.

A fiscalização concentrou-se na operação de importações com vinculadas, de sorte que as informações e constatações da autoridade lançadora, durante os procedimentos, são reproduzidas a seguir:

De acordo com a IN SRF n. 243/2002, são três os métodos possíveis de utilização, por parte do contribuinte, para os cálculos dos preços parâmetros (em suas operações de importações para o período fiscalizado):

a) método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro: a1) de 20% - PRL20, conforme disposto no item "a" do inciso IV do art. 12 da IN SRF n. 243/2002, para o caso de importações realizadas para vendas sem qualquer agregação de valor e a2) de 60% - PRL60, conforme disposto no item "h" do inciso IV do art. 12 da IN SRF n. 243/2002, para o caso de importações de insumos que foram submetidos ao processo de produção na fabricação de produto para venda;

b) método dos Preços Independentes Comparados - PIC, conforme disposto no art. 8º da IN SRF n. 243/2002, para os casos em que se possa comparar os preços praticados com os de outras operações similares, nas condições elencadas no parágrafo único do artigo citado;

c) método do Custo de Produção mais Margem de Lucro - CPL, conforme disposto no art. 13 da IN SRF n. 243/2002, para o caso em que se dispõem das informações de custos de produção dos bens no exterior, acrescentando sobre este valor, os impostos e taxas cobrados no país de exportação e margem de lucro de vinte por cento sobre o custo apurado.

Cumprе ressaltar inicialmente, que, em verificação fiscal, foram detectadas inconsistências nas memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte (em 05/11/2009 - fls. 300 a 304) na qual constavam itens para os quais ele teria utilizado o método "CPL/PIC" para alguns itens e "PRL20" para outros. No entanto, após retificação sobre o que viria a ser o método "CPL/PIC", a empresa apresentou outras memórias de cálculo (em 27/11/2009 - fl. 355), nas quais os "CPL/PIC" teriam sido substituídos por "PIC".

No entanto, em verificação da DIPJ do AC 2005 (fls. 24 a 48), o método utilizado pelo contribuinte havia sido o "CPL" para todos os insumos que ali constavam, o que ensejou maiores discussões, como veremos a seguir.

DA CONSTATAÇÃO FISCAL

Preços de transferência: (Apuração pelo Contribuinte)

Segundo os valores declarados na DIPJ (fl. 13 do processo), não houve adição de valor relacionados a preços de transferência referentes ao AC 2005, no Livro de Apuração do Lucro Real — Lalur.

Preços de Transferência: (Apuração pela Fiscalização)

Importações

Como verificado anteriormente, o método utilizado pelo contribuinte para as importações, segundo o que constava na tabela na DIPJ do AC 2005, foi o método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, conforme disposto no art. 13 da IN SRF Nº 243/2002. No entanto, além das observações já mencionadas quanto às memórias de cálculo, no início da Fiscalização, a empresa havia preenchido a tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" com o método "PIC" ao invés do "CPL".

Questionada acerca do fato, a empresa respondeu que efetuou alterações na tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" de modo a adequar-se ao método escolhido como melhor para a empresa, corrigindo os valores de Preços Parâmetro e Praticado, adequando-os ao método de preços de transferência escolhido. Desta forma, pôde-se verificar que o contribuinte utilizou o método "CPL" para os insumos em sua declaração DIPJ, alterando-o para o "PIC", quando do preenchimento da tabela solicitada por esta Fiscalização, procedendo aos ajustes de um método para outro, após o início do procedimento fiscal.

Cumprir informar que, no tocante à matéria em epígrafe, a COSIT — Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em SCI - Solução de Consulta Interna nº 20, de 7 de dezembro de 2009, resolveu ser descabida a alteração do método declarado, salvo em caso de erro manifesto.

Destarte, a empresa, em 01/03/2010, procedeu à retificação da tabela "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado" adequando-a ao declarado na DIPJ do AC 2005, qual seja, substituindo os métodos "PIC" por "CPL". Ademais, após a retificação, não puderam ser encontrados cálculos utilizando o método "PRL20" para alguns itens, como havia sido preenchido inicialmente pela empresa.

*Esta Fiscalização passou, portanto, a verificar o método "CPL" adotado pela empresa, elegendo diversos equipamentos e solicitando a comprovação documental de seus preços parâmetros, reiteradamente, mediante os Termos de Constatação e Intimação datados de 08/02/2010 e 09/03/2010. No entanto, a empresa **limitou-se a entregar cópias das declarações de importação destes equipamentos** (Anexos I e II do processo), apresentando planilha de memória de cálculo na qual constavam dados de importação dos equipamentos, **sem, no entanto, demonstrar a partir dos custos de fabricação e dos lucros da empresa exportadora, como foram auferidos os valores de preço parâmetro destes equipamentos.***

Não tendo havido, por parte da empresa, a comprovação do método "CPL", a Fiscalização descaracterizou o mesmo, em 25/03/2010, nos moldes do art. 40 da IN SRF n. 243/02, inciso II e parágrafo único, passando a eleger outro método para a apuração dos "Preços de Transferência - Importação" da empresa fiscalizada (fls. 409 a 416).

Cumpre observar que esta Fiscalização desconsiderou os métodos constantes das memórias de cálculo, por estarem estas últimas em desacordo com a DIPJ, como já mencionado anteriormente.

Método PRL

É de se ressaltar que esta Fiscalização buscou respeitar as escolhas do contribuinte, no tocante aos métodos de cálculo utilizados. No entanto, devido às irregularidades apontadas, não lhe restou outra alternativa, senão a de proceder ao recálculo, elegendo outro método, qual seja, o PRL, nos moldes do art. 40 da IN SRF n. 243/02, sem deixar, no entanto, de levar em conta os valores de ajustes já efetuados pelo contribuinte, que para este caso foram nulos, conforme descrito anteriormente. Os insumos foram divididos em dois grupos: aqueles em que não sofreram agregação de valores no país e simplesmente foram revendidos (PRL com margem de 20%) e aqueles que sofreram agregação de valores antes de serem vendidos (PRL com margem de 60%), englobando neste último grupo os casos mistos (revenda + produção).

Um fator que chamou a atenção desta Fiscalização foi a peculiaridade no tocante ao controle de estoque das empilhadeiras produzidas. Cada empilhadeira pode chegar a possuir um item ou detalhe que a difere das demais, mesmo pertencendo a um determinado modelo. Como exemplo, uma empilhadeira que pertença ao modelo "H55XM-GLP" pode ter algum acessório que as outras não possuem ou características próprias (espelho, altura da cabine, etc). Assim, foi necessário a utilização do número de série de cada empilhadeira associado ao modelo para identificação das máquinas, quando do preenchimento das tabelas Access utilizadas para o recálculo dos preços de transferência por esta Fiscalização.

Método PRL - Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 20% (PRL20)

Dentro do método PRL, o PRL20 somente pode ser aplicado para os itens importados e que foram revendidos sem qualquer agregação de valores no país. A legislação do preço de transferência admite a dedução da margem fixa de lucro de 20% nos preços de vendas excluídos os descontos incondicionais.

Para os insumos em que a empresa elegeu o PRL, e que não sofreram agregação de valores ou para aqueles que, nas mesmas condições, foram provenientes dos outros métodos descaracterizados, esta fiscalização recalculou os preços praticados (r\$/kg na forma CIF + II, isto é, Custo + seguros internacionais + fretes internacionais + imposto de importação, exatamente, na forma determinada pelo § 4º do art. 4º da Instrução Normativa nº 243/2002.

Os preços parâmetros foram calculados de acordo com o item "a" do inciso IV do art.12 da Instrução Normativa n. 243/2002.

a) *PLV - 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;*

b) *Margem de Lucro de 20%: obtida pela aplicação da margem fixa de lucro de 20% sobre os preços de vendas excluídas os descontos incondicionais.*

c) *Preço Parâmetro: Preço Líquido de Venda menos a Margem de Lucro de 20%.*

As quantidades de ajustes foram calculadas em função das quantidades vendidas, incluindo-se as quantidades de estoques iniciais, pois, determina a lei que, no cálculo do preço praticado do item importado, no ano-calendário sob fiscalização, as quantidades importadas de insumos, de empresas vinculadas devam ser ponderadas com as quantidades e valores dos respectivos estoques iniciais (§ 3º do art. 12 da IN SRF 243/02).

Em particular para esta empresa, constatamos que, para um mesmo item, ocorreram casos em que este foi importado de empresas vinculadas, não vinculadas, comprado no mercado interno e/ou fabricado ao mesmo tempo, sendo que todas as quantidades estariam controladas sob o mesmo "código do item".

A empresa foi questionada acerca dos procedimentos adotados para segregar, para tais itens, as quantidades importadas de empresas vinculadas, das demais, de modo a calcular o preço de transferência (Termo de Constatação e Intimação datado de 12/08/2010 - fls. 524 a 527), ao que a empresa esclareceu, em 23/08/2010 (fl. 528), que não possui "fórmulas de separação na forma solicitada na intimação".

Desta forma, no tocante às quantidades, esta Fiscalização decidiu por ajustar as quantidades, de modo mais benéfico ao contribuinte, eliminando das quantidades de ajustes calculadas, aquelas referentes às importações de não-vinculadas, compras no mercado interno e fabricadas, limitando tais valores à soma das quantidades importadas de vinculadas mais estoque inicial, conforme descrito anteriormente.

Pequenas divergências foram consideradas como perdas de estoque, ajustes de inventário ou outros possíveis ajustes, conforme declarado pela empresa em sua resposta de 23/08/2010 (fls. 528).

Resultados:

*Assim sendo, pelo PRL com margem de 20%, nos termos da IN SRF 243/02, foi apurado o valor de ajuste de **R\$ 70.222,51** (setenta mil, duzentos e vinte e dois reais e cinquenta e um centavos), já deduzidos os valores declarados (no caso igual a zero, pelas razões apontadas).*

O demonstrativo de apuração e memória dos cálculos estão à fl. 887 do processo (Relatório "Consolidação PRL20").

Método PRL - Preço de Revenda menos Margem de Lucro de 60% (PRL60)

Ainda no método PRL, ressalte-se que o PRL60 somente pode ser utilizado quando da importação de matéria-prima e de produtos semi-acabados que sofreram agregação de valor no país.

Segundo o PRL60, a margem fixa de lucro é de 60%, cuja base de cálculo é definida pelo inciso IV, "b", do art. 12 da IN SRF n. 243/2002.

Para os insumos que sofreram agregação de valores ou para aqueles que, nas mesmas condições, foram provenientes do método descaracterizado, esta fiscalização recalculou os preços praticados (r\$/kg) na forma CIF + II, isto é, custo + seguros internacionais + fretes internacionais + imposto de importação, nos conformes dos ditames determinados pelo § 4º do art. 4º da Instrução Normativa nº 243/2002.

Os preços parâmetros foram calculados de acordo com o item "b" do inciso IV do art.12 da Instrução Normativa nº 243/2002.

Para os cálculos dos preços parâmetros foram considerados:

d) PLV - 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;*

e) 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, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

f) 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 item "b", sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o item "a";*

g) Margem de Lucro: *a aplicação do percentual de 60% sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o item "c";*

h) Preço Parâmetro: *a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme item "c", a margem de lucro de 60%, calculada de acordo com o item "d".*

A fiscalização dividiu os cálculos do PRL60 (e elaborou tabelas, de fls. 1.328 e ss.) em dois grupos, conforme as situações a seguir descritas:

Situação nº 1: a matéria-prima importada de vinculada foi utilizada na produção de mais de um produto para venda

Esta foi uma das situações encontradas na empresa Nacco Materials Handling Group do Brasil Ltda. para elaboração dos cálculos do preço parâmetro com margem de 60% (PRL60).

Da análise do quadro abaixo (fls. 1026 e 1027), verificou-se que, no AC 2005, a matéria-prima importada "000359204" ("PAD MONOTROL") foi utilizada na fabricação de mais de um produto de venda:

(...)

Nesse caso, a matéria-prima de código "000359204" foi utilizada em 1977 produtos.

Desta forma, foram calculados 1977 preços parâmetros, um para cada produto.

Devido à grande extensão na quantidade destes últimos, apresentamos aqui somente uma pequena parte dos mesmos, a título de ilustração. Os cálculos em sua integridade estão no "Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL60" (fl. 884).

Como a legislação brasileira de preços de transferência não admite que um insumo ou matéria-prima tenha mais de um preço parâmetro, a solução encontrada pela fiscalização foi fazer a média aritmética ponderada para chegar num preço parâmetro único (R\$21,12/un), para comparação com o preço praticado na importação.

Situação nº 2: a matéria-prima importada de vinculada foi utilizada na produção de mais de um produto para venda e também foi revendida

Outra situação encontrada na empresa Nacco Materials Handling Group do Brasil Ltda. para elaboração dos cálculos do preço parâmetro com margem de 60% (PRL60) foi aquela em que o insumo importado é utilizado na produção e também é revendido.

Da análise do quadro abaixo (fls. 1028 e 1029), verificou-se que, no AC 2005, a matéria-prima importada "001347004" ("ALAVANCA EIXO") foi utilizada na fabricação de mais de um produto de venda, bem como foi revendida (a situação da revenda está representada no quadro com o código do produto igual ao código do insumo - "001347004"):

(...)

A matéria-prima de código "000359204" foi utilizada em 1069 produtos. Neste caso, foram calculados 1069 preços parâmetros (PRL60) mais um que corresponde revenda (PRL20). Da mesma forma que o item anterior, transcrevemos aqui somente uma parte dos cálculos. Os cálculos em sua integridade estão no "Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL60" (fl. 884).

Esta Fiscalização, efetuou a média aritmética ponderada entre o valor obtido do PRL20 (R\$ 180,15/un) e os valores obtidos a partir do PRL60 (representando a média aritmética ponderada dos 1069 preços parâmetros - R\$ 73,4723/un), de modo a chegar a um único valor de preço parâmetro (R\$ 74,1663/un), utilizado para comparação com o preço praticado na importação (nos moldes da SCI Cosit nº 30, de 30/07/08).

No atinente às quantidades de ajustes, especificamente, para o PRL60, foi solicitado ao contribuinte o preenchimento de duas tabelas, quais sejam, o "PRL60 - Quantidade Consumida de Insumo" (fls. 835 a 881) e "PRL60 - Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos" (fls. 882 e 883). A partir dos dados fornecidos, calculou-se a quantidade de ajuste para cada item, nos termos do "Demonstrativo de Quantidade de Ajuste - PRL60" (fls. 939 a 962) adiante detalhado.

*No entanto, igualmente ao ocorrido para o PRL20, foram detectados casos de itens importados de empresas vinculadas, não-vinculadas, comprados no mercado interno e/ou fabricados, cujas quantidades estariam sob o mesmo "código do item". Destarte, utilizamos as quantidades fornecidas pelo contribuinte para o cálculo das quantidades de ajustes, e a partir dos valores obtidos, na condição mais benéfica ao contribuinte, **subtraímos os valores referentes às importações de não-vinculadas, compras no mercado interno e fabricadas, limitando-os à soma das quantidades importadas de vinculadas mais estoque inicial.***

Resultados:

*Destarte, mediante o método PRL com margem 60% (PRL60), a fiscalização apurou o seguinte valor para o AC 2005: **R\$ 8.084.604,16 (oito milhões, oitenta e quatro mil, seiscentos e quatro reais e dezesseis centavos).** O valor foi calculado de forma líquida, deduzindo-se os valores de ajustes declarados pelo contribuinte no Lalur (No caso em pauta, como visto anteriormente, o contribuinte não efetuou ajustes de PT-Importação e, portanto, não há o que se falar em dedução de valores).*

A memória de cálculo do preço parâmetro, pelo PRL60, está demonstrada no Relatório "Demonstrativo do Preço Parâmetro PRL60" - fls. 1018 a 1041 - parcial e fl. 884 - total.

Para a demonstração dos cálculos e da metodologia empregada, nos termos acima descritos, a fiscalização elaborou, em meio magnético, dezenas de relatórios, que foram entregues ao sujeito passivo juntamente com os Autos de Infração e o Termo de Verificação Fiscal.

Com a ciência das infrações, a interessada apresentou impugnação, na qual, em síntese, aduziu os seguintes argumentos (conforme relatados pela decisão recorrida):

ESCLARECIMENTO PRELIMINAR - PAGAMENTO PARCIAL DOS DÉBITOS DE IRPJ E CSLL (PRL20)

Embora esteja certa de que cumpriu a legislação em vigor, por conta do reduzido valor envolvido nesse tópico (PRL20) em relação ao total do crédito tributário demandado (PRL20 + PRL60), da vasta prova documental a ser produzida e da exaustiva discussão que teria de ser patrocinada para se demonstrar que não há ajustes a serem feitos em relação as mercadorias importadas e revendidas (PRL20), a impugnante esclarece que optou por extinguir os pertinentes créditos tributários (docs. 06 e 07), até como forma de concentrar esforços na defesa de seu direito em relação à parte mais substancial da discussão, relacionada à inexistência de ajustes para os produtos importados e utilizados na produção.

Dessa forma, diante desse pagamento, a impugnante requer que seja oportunamente reconhecida a extinção dos pertinentes créditos tributários e determinada a sua exclusão do montante total da autuação.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Da inexistência de fundamentação legal para a lavratura do Auto de Infração. O Auto de Infração, lavrado com base na IN SRF nº 243/2002, é nulo, porque carece de fundamentação legal.

Isso porque as alterações instituídas pela IN SRF nº 243/2002, com relação ao método PRL, não possuem qualquer respaldo na Lei nº 9.430/96.

DAS QUESTÕES DE MÉRITO

Da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

As autoridades fiscais calcularam o preço-parâmetro dos insumos importados com base nas regras instituídas pela IN SRF n. 243/2002, que traz metodologia de cálculo absolutamente diversa daquela prevista na Lei n. 9.430/96 (com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000).

A alteração no modo de cálculo do método PRL modifica o próprio critério de determinação da base de incidência tributária. Tal modificação jamais poderia ser introduzida por uma instrução normativa, que é norma secundária de direito tributário.

As alterações instituídas pela IN SRF n. 243/2002 na sistemática de cálculo do método PRL implicam justamente uma mudança na determinação da base de cálculo desses tributos, tornando-os mais onerosos aos contribuintes.

Diante disso, essas alterações somente poderiam ser implementadas por lei, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade (artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CF188 e artigo 97 do CTN).

Da possibilidade de aplicação do método de apuração mais favorável ao contribuinte

O § 4º do artigo 18 da Lei n. 9.430/96 (assim como o artigo 4º, §§ 1º e 2º, das INs SRF n. 38/97, 32/2001 e 243/2002) garante ao contribuinte a definição de qual método deve ser utilizado para definir o preço-parâmetro para a apuração dos ajustes. Além disso, deve-se considerar sempre o método que vislumbra o maior valor dedutível.

A esse respeito, por conta do que restou consignado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal e também do que dispõe a mencionada SCI COSIT nº 20/2009, a impugnante pede vênica para consignar que é totalmente infundada a pretensão de impossibilitar que seja facultado ao contribuinte alterar o método de apuração de seu preço-parâmetro, ainda que após o início do procedimento fiscal.

Vale destacar que a MP nº 478/2009, que em seu artigo 9º trazia exatamente essa vedação, não foi convertida em lei, perdendo a sua eficácia.

No presente caso, a impugnante optou por, ao longo do ano de 2005, utilizar o método CPL para apurar o preço-parâmetro dos produtos que importou.

Sendo assim, caso os senhores não conclua pela ilegalidade das alterações instituídas pela IN SRF nº 243/2002, a impugnante tem como certo que a fiscalização não poderia ter desconsiderado a aplicação do método CPL, pelo qual não haveria ajustes a serem feitos na apuração do preço-parâmetro dos insumos que importou.

Essa situação demonstra, por si só, a improcedência da exigência fiscal.

INAPLICABILIDADE DA SELIC E IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE MULTA

Especificamente com relação à aplicação da taxa SELIC ao caso em tela, a impugnante em como certo que a mesma deve ser afastada no cálculo do crédito tributário em discussão, sob pena de violação dos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CF/88, uma vez que a taxa (1) não foi criada por lei para fins tributários e (2) não possui caráter moratório e sim remuneratório.

Da mesma forma, não restam dúvidas acerca da improcedência da exigência de juros moratórios de qualquer natureza, incluindo aí a taxa SELIC sobre a multa aplicada. Isso porque a multa configura-se uma sanção, uma penalidade, e não tem natureza tributária.

Assim sendo, não há razão para serem aplicados juros sobre o seu valor. É evidente que a multa imposta não pode ser aumentada pela aplicação da taxa de juros, sob pena de ser caracterizado o agravamento da sanção, o que é inaceitável.

Por fim, muito embora a impugnante já tenha demonstrado de forma incontestável a inconsistência do crédito tributário, caso

decida-se por bem mantê-lo, a impugnante considera que há excesso cometido na exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão, a qual deve ser reduzida a um percentual razoável.

Na forma que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória, em total confronto com o artigo 150, inciso IV, da CF/88.

DA NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVAS

Caso os senhores entendam que os fundamentos legais aduzidos nesta defesa não são suficientes, por si só, para cancelar a exigência fiscal, a impugnante tem como certo o seu direito e a necessidade de se baixar o processo em diligência, para que os agentes fiscais respondam e esclareçam se:

1) caso adotado a metodologia de cálculo prevista na Lei n. 9.430/96 (com as alterações da Lei n. 9.959/2000 e regulamentações da IN SRF n. 32/2001) para a aplicação do método PRL60, existe algum ajuste a ser efetuado pela impugnante no ano-calendário de 2005;

2) caso adotado a metodologia de cálculo prevista na Lei n. 9.430/96 (com as alterações da Lei n. 9.959/2000 e regulamentações da IN SRF n. 32/2001) para a aplicação do método PRL60, existe algum débito de IRPJ e CSLL que deixou de ser pago pela impugnante;

3) caso adotado o método CPL para os produtos importados pela impugnante no ano-calendário de 2005, existe algum ajuste a ser efetuado pela impugnante no ano-calendário de 2005 e, pois, algum débito de IRPJ e CSLL que deixou de ser pago em relação a esse período.

Em sessão realizada em 9 de fevereiro de 2011, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, decidiu, por unanimidade, considerar improcedente a impugnação da empresa.

Com a decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação, e juntou documentos.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Como a Recorrente apresentou diversos argumentos, faremos a análise tópica dos temas suscitados no Recurso, conforme segue.

1. Das Preliminares

a) Necessidade de conhecimento de todo o mérito da defesa, em razão da competência do julgador administrativo

Aduz a Recorrente que compete ao julgador administrativo apreciar e deixar de aplicar, quando cabível, normas ilegais e/ou inconstitucionais, providência que não teria sido adotada pela decisão recorrida.

A questão orbita a aplicação do PRL60 que, no entender da empresa, seria fundado em normas inconstitucionais, notadamente a IN SRF n. 243/2002.

O tema das nulidades possui regramento específico na seara do processo administrativo tributário, nos termos do que estabelecem os artigos 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (grifamos)

De se notar que o rol de situações que ensejam a nulidade encontra-se expressamente definido pelo ordenamento. Como não há questionamento sobre a competência

da Delegacia de Julgamento, que é inequívoca, também não se ataca, neste ponto, o cerceamento ao direito de defesa, mas apenas o não enfrentamento do tema da inconstitucionalidade.

Entendo, portanto, que neste tópico não assiste razão à Recorrente, por falta de previsão legal, até porque a questão de mérito, relativa ao PRL60, foi efetivamente tratada na decisão recorrida, que ao aceitar os preceitos da IN SRF n. 243/2002 e os cálculos dela decorrentes, expressamente a considerou, por decorrência lógica, como válida e eficaz.

Ademais, o tema voltará a ser discutido neste voto, quando da análise de mérito.

b) Nulidade do Auto de Infração, por ausência de fundamentação legal

Neste ponto, há evidente equívoco no raciocínio da interessada, pois os Autos de Infração possuem fundamento legal, que consta expressamente do corpo do documento.

Aliás, todos os dispositivos legais utilizados foram citados pela autoridade lançadora, de forma extensa e detalhada.

O que a interessada questiona é a **legalidade das normas** que fundamentaram os Autos de Infração, circunstância que não se confunde com qualquer omissão do Fisco. Trata-se, por óbvio, de questão de mérito, estranha à atividade fiscal, até porque as normas administrativas, como a IN SRF 243/2002, são vinculantes para as autoridades fazendárias.

Assim, ante a ausência de qualquer das hipóteses previstas no Decreto n. 70.235/72, também indefiro a suscitada nulidade.

c) Nulidade ante a necessidade de realização de diligência

Entende a empresa que deveriam ser analisados, em diligência, os questionamentos contidos nos itens 68 a 72 da impugnação.

Trata-se de situação inusitada, pois os questionamentos se referem a eventuais ajustes (**zero**, na visão da Recorrente) que seriam resultado dos cálculos de preços de transferência, pelo método CPL, **se a fiscalização aceitasse os documentos e adotasse os cálculos na exata forma proposta pela interessada!**

Ora, restam evidentes, nos autos, os motivos que levaram a fiscalização a desconsiderar o método CPL, conforme apresentado pela empresa, durante os trabalhos de auditoria, assim como está expresso, na decisão recorrida, o fundamento para a confirmação do procedimento fiscal.

Mais uma vez, cuida-se de questão de mérito, não de preliminar de nulidade.

Nesse sentido, não merece reparos a decisão recorrida, pois é cediço que a **perícia só se faz necessária quando o procedimento for essencial para a compreensão dos fatos**

e o convencimento dos julgadores. Quando ausentes tais requisitos, ante a comprovação de que constam dos autos elementos suficientes para a resolução da controvérsia, deve o pedido ser indeferido, conforme autoriza o artigo 18, do Decreto n. 70.235/72, com a redação dada pela Lei n. 8.748/93:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (grifamos)*

Afasto, pois, a preliminar suscitada.

2) Do mérito

Quanto ao mérito, o primeiro e principal argumento de defesa versa sobre a inaplicabilidade da IN SRF 243/2002, que teria alterado, ilegalmente, a sistemática de cálculo prevista na Lei n. 9.430/96 e alterações posteriores.

Diz a Recorrente que uma instrução normativa jamais poderia majorar a base de cálculo de tributos, tarefa reservada à lei em sentido estrito.

No mesmo sentido, aduz que a referida Instrução Normativa também teria inovado, de forma indevida, a Lei n. 9.430/96, ao exigir que a margem de lucro do PRL60 fosse aplicada em relação ao valor da participação do bem sobre o preço líquido de venda e não sobre o preço líquido de venda total. Seria, ainda, ilegal, a introdução do cálculo proporcional, de modo que o desconto do valor agregado não ocorresse na apuração da margem de lucro, mas sim diretamente no preço líquido de venda.

Reitera que há decisões deste Conselho favoráveis ao seu entendimento, bem como jurisprudência dos Tribunais.

Pois bem.

Como as alegações de defesa atacam a **natureza jurídica** da Instrução Normativa e sua incompatibilidade com o ordenamento e não os cálculos efetuados no caso concreto, limitaremos nossa análise aos termos propostos, sem antes deixar de mencionar, apenas para que reste consignado, que os exemplos numéricos trazidos do mundo acadêmico, com a devida vênia, são bastante pueris quando comparados à realidade dos preços de transferência.

Isso porque, no mundo real, os cálculos de preços de transferência, notadamente quando da sistemática do PRL, exigem muito mais atenção e esforço do que se possa imaginar. No caso dos autos, por exemplo, a autoridade fiscal demonstrou a dificuldade encontrada, dada as variações nas empilhadeiras produzidas pela Recorrente, de tal sorte que qualquer mínima alteração na especificação técnica do produto afeta diretamente o cálculo, tanto assim que os bens são controlados individualmente, pois não há, como regra, empilhadeiras iguais.

Some-se a isso questões como a imputação de consumo dos estoques, o conhecimento sobre a composição do estoque inicial e a possibilidade de ajuste das suas quantidades, o fato de que determinado item (um parafuso, por exemplo) pode constar em diversas cadeias produtivas (*bill of material* de diferentes produtos), com proporções e níveis hierárquicos distintos, para concluirmos que exemplos simplistas não permitem revelar qual sistemática seria, de forma geral e absoluta, mais favorável ao contribuinte.

Aliás, reporto-me ao brilhante voto proferido nesta Turma, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto (Processo n. 10830.720600/201059, Robert Bosch Ltda.), no qual a questão do cálculo do PRL foi esmiuçada, com conclusões diversas daquelas normalmente veiculadas pelos teóricos da matéria.

Passando à análise jurídica da Instrução Normativa, entendo que não há, como defende a interessada, ofensa ao princípio da legalidade.

Em primeiro lugar, a referida norma não define a base de cálculo do tributo, até porque, não podemos olvidar, o ajuste a título de preços de transferência representa uma adição ao lucro real e pode, como é cediço, ser calculado por meio de diferentes métodos, sendo facultado ao contribuinte a escolha daquele que considerar menos gravoso.

A sistemática do PRL60 define a apuração dos preços praticados e aqueles considerados como parâmetro pela legislação, para fins de comparação e verificação de eventual liberalidade entre partes relacionadas. De se notar que os preços **sempre decorrem das operações da empresa**, vale dizer, não tem o Fisco qualquer poder de escolher ou arbitrar os valores que servirão como referência para o cálculo.

Conquanto o índice seja fixado em 60%, não se cuida, sequer, de presunção, no sentido que possui a expressão na modalidade do lucro presumido, visto que, ao contrário deste, a tributação não recai sobre a receita auferida, mas sim sobre eventual diferença entre os preços apurados, depois de diversos ajustes e ponderações. Ainda assim, se o contribuinte considerar que os valores apurados pelo PRL60 são superiores à sua realidade negocial, nada impede que se utilize dos demais métodos, como o PIC e o CPL, cuja produção de dados e de documentos é de sua exclusiva competência.

Descabe, portanto, o argumento simples e direto de que a IN majorou a base de cálculo do IRPJ, até porque, colocado de forma genérica, o raciocínio é inconclusivo, dado que o cálculo, conforme demonstrado no voto retrocitado, pode até ser favorável ao contribuinte. Ademais, a metodologia do PRL60 exige a ponderação dos preços, das quantidades e dos estoques, conceitos presentes na lei e que foram apenas sistematizados pela IN, com a definição de regras concretas para a sua utilização.

O entendimento acima exposto, ao contrário do que alega a Recorrente, tem recebido guarida nos Tribunais. Ressalte-se que as decisões judiciais prolatadas até o momento são amplamente favoráveis à posição do Fisco, no sentido de que a IN 243 não trouxe qualquer inovação e pode ser aplicada integralmente.

Reproduzo, a título de exemplo, duas decisões recentes do TRF da 3ª Região (Tribunal que concentra os casos de preços de transferência, em razão da atuação pioneira da DEMAC/SP), que ratificam a tese aqui empregada:

AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 317675

DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEIS 9.430/1996 E 9.959/2000. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. LEGALIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES. INEXISTÊNCIA. 1. São manifestamente improcedentes os embargos de declaração, pois não se verifica qualquer omissão no julgamento impugnado, mas mera contrariedade da embargante com a solução dada pela Turma, que, à luz da legislação aplicável, consignou expressamente que "a IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei" (f. 278-v). 2. **Consignou, ainda, o acórdão, que "o que se verificou foi a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto" (f. 279).** 3. **Concluiu-se, com respaldo em farta jurisprudência, que "para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade" (f. 279 v).** 4. **Evidente, pois, que foi expressamente reconhecida a inexistência de violação do princípio da legalidade pela IN 243/2002, aferida, evidentemente, a partir da lei existente com base na qual editado o ato normativo, e não em razão de exposição de motivos veiculada para a criação de nova legislação, que apenas expõe a intenção do legislador, que não se confunde com o conteúdo normativo da legislação antecedente, posto a exame judicial.** 5. Também restou claro do acórdão que o método de preço de revenda menos lucro tratou de suas duas situações objetivamente distintas: a primeira a de importação de bens, serviços e direitos para revenda direta, sujeita à margem de lucro de 20%; e a segunda a de importação de bens, serviços e direitos a serem agregados no processo produtivo para transformação em outros bens, serviços ou direitos, sujeita à margem de lucro de 60% (artigo 12, IV, a e b, IN 243/2002). A distinção entre as situações jurídicas impede a alegação de quebra da isonomia e tal questão restou explicitada*

no julgamento, sem possibilidade de invocação de omissão. 6. Tampouco houve omissão na questão da proibição de bitributação conforme tratados internacionais, pois o acórdão embargado enfatizou que "A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações internacionais assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001" (f. 279). A Turma aderiu ao entendimento de que a nova disciplina aprimorou os mecanismos de inibição da transferência de lucro com redução indevida da base de cálculo da tributação interna, através da prática de preços manipulados entre empresas associadas, sem violar, pois, os tratados e convenções internacionais. 7. Como se observa, não houve qualquer omissão no julgamento impugnado, revelando, na realidade, a articulação de verdadeira imputação de erro no julgamento, e contrariedade da embargante com a solução dada pela Turma, o que, por certo e evidente, não é compatível com a via dos embargos de declaração. Assim, se o acórdão violou os artigos 97, II e 98 do CTN; 5º, II, LXIX e §2º, 37, 150, I e II da CF como mencionado, caso seria de discutir a matéria em via própria e não em embargos declaratórios. 8. Em suma, para corrigir suposto error in iudicando, o remédio cabível não é, por evidente, o dos embargos de declaração, cuja impropriedade é manifesta, de forma que a sua utilização para mero reexame do feito, motivado por inconformismo com a interpretação e solução adotadas, revela-se imprópria à configuração de vício sanável na via eleita. 9. Embargos de declaração rejeitados. Data da Decisão - 06/11/2014 - Data da Publicação - 11/11/2014 (grifamos)

e

AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 312162

DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL-60 - LEIS N.ºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N.ºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. 1. Agravo retido não conhecido, vez que sua apreciação não foi reiterada nas razões/contrarrazões de apelação, como determina o artigo 523, § 1º do Código de Processo Civil. 2. Preço de transferência é o preço praticado nas operações de transferência de bens, direitos ou serviços efetuadas entre pessoas jurídicas vinculadas, com o objetivo de diminuir sua carga tributária. Para evitar a indevida redução da carga tributária são editadas regras de controle de referido preço. 3. Para tanto, foi criado o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, disciplinado pelo art. 18,

II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentado pela IN/SRF nº 32/2001. 4. Em razão da imprecisão metodológica da IN/SRF nº 32/2001, a Secretaria da Receita Federal baixou a IN/SRF nº 243/2002, que melhor refletiu a intenção da lei regulamentada no tocante ao controle do preço de transferência, qual seja, impedir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior. 5. A IN/SRF nº 243/2002 deixou de considerar o preço líquido de venda do bem produzido, como fazia a IN 32/2001, utilizando o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. 6. Com isso, a IN/SRF nº 243/2002 apenas objetivou determinar, com maior precisão, o preço parâmetro, quando da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, através do mecanismo de comparação desse preço com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, através do método PRL-60, nas transações efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. 7. Agravo retido não conhecido. Apelação desprovida. Data da Decisão - 08/08/2013. Data da Publicação - 16/08/2013.

Igual raciocínio tem norteado as decisões deste Conselho, inclusive nesta Turma. Reproduzimos, a seguir, ementa de recente julgado, sobre tema idêntico ao debatido nos autos:

Número do Processo 16561.720196/2012-89

Relator(a) PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA 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 PRL60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO. MÉTODO PIC. *Verificados equívocos na apuração do preço de transferência por parte do contribuinte, a autoridade fiscal deve refazer o procedimento mediante um dos métodos determinados na legislação.*

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRODUTO A PRODUTO. *Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados para cada produto. Eventual ajuste a maior de um determinado produto não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor relativos a outros produtos.*

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. *Em decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete e seguro cujo ônus tenha sido do importador.*

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES *Ano calendário: 2008 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.*

Na esteira do raciocínio apresentado, entendo que não há qualquer ilegalidade na utilização dos critérios de cálculo definidos pela Instrução Normativa SRF 243/2002.

O outro argumento de mérito trazido pela Recorrente trata da possibilidade de aplicação dos métodos PIC e CPL, mesmo depois de desconsiderados pela fiscalização, em razão da "troca de método" promovida pela empresa e, ainda, pela insuficiência dos documentos apresentados ao tempo dos trabalhos de auditoria.

Alega a interessada que a lei, ao dispor sobre os três métodos de apuração do preço parâmetro, não trouxe qualquer limitação temporal ao exercício do direito de escolha, pelo contribuinte, daquele que lhe for mais favorável.

Assim, junto com o Recurso Voluntário, a empresa anexou documentos e planilhas que comprovariam, mediante a utilização do método CPL, que não haveria ajustes para o ano-calendário fiscalizado e autuado.

Como já destacamos, não há dúvida que o Contribuinte pode, a seu critério, escolher o método que lhe aprouver, selecionando, entre os previstos pela legislação, aquele que proporcionar o menor ajuste ao lucro líquido (ou, se for o caso, ajuste zero).

Todavia, o argumento de que **não há prazo** para que a escolha seja feita, embora recorrente em diversos casos, é deveras inusitado.

Não podemos olvidar que o ajuste promovido pela escolha do método conduz a uma adição ao lucro líquido do período, conforme a sistemática de apuração (trimestral ou anual) eleita pelo contribuinte.

Assim como todas as demais informações e rubricas que compõem a base de cálculo do IRPJ, os montantes devem ser declarados anualmente pela empresa. Essa declaração é definitiva, nos termos da lei, podendo, contudo, ser objeto de retificação pelo interessado, em caso de erro, por exemplo.

É cediço (trata-se, inclusive, de matéria sumulada neste Conselho¹) que qualquer declaração entregue depois do início da fiscalização não produz qualquer efeito sobre o lançamento de ofício efetuado.

Todavia - e apenas no caso dos preços de transferência! - surge a insólita tese de que o método poderia ser escolhido (ou alterado) depois da entrega da declaração, sem necessidade de retificação.

Analisemos a questão.

Se a declaração do contribuinte deve necessariamente refletir as operações por ele praticadas durante o ano-calendário anterior, como aceitar que o método (e os documentos comprobatórios a ele inerentes) sejam produzidos/apresentados depois da respectiva entrega?

Se o contribuinte indicou, por exemplo, o método CPL na declaração do IRPJ, como imaginar **que ele não tinha** os documentos necessários ao tempo dos fatos? Aliás, como calcular o preço parâmetro **sem ter os documentos e planilhas correspondentes**?

As perguntas acima não possuem resposta válida, pois é impossível determinar o ajuste a título de preços de transferência sem antes calcular o preço parâmetro e o preço praticado das operações com partes relacionadas.

A prática, contudo, revela que, por diversas vezes, o contribuinte "indica" o método na DIPJ e somente depois, **se e quando houver** alguma fiscalização, sai em busca dos documentos ou efetua os cálculos pertinentes.

Numa analogia simples, seria como indicar uma despesa médica sem ter o respectivo recibo ou mesmo certeza quanto ao valor efetivamente desembolsado.

Portanto, é óbvia e imperativa a ideia de que o método escolhido livremente pelo contribuinte e indicado na DIPJ exige, *ao tempo dos fatos*, a existência de todo o suporte documental e dos cálculos que o subsidiaram. Isso **não demanda lei específica**, apenas para os preços de transferência, até porque trata-se de premissa básica do Imposto de Renda e de todos os tributos sujeitos a homologação.

A produção, elaboração ou busca de documentos *post factum*, no intuito de alterar o método de ajuste, só é válida se promovida antes de qualquer fiscalização e mediante retificação da DIPJ pelo sujeito passivo.

¹ Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. 2.200-2 de 24/08/2001

Essa é a essência do tributo definido em lei como IRPJ e, por decorrência lógica, de todos os elementos que o compõem.

Como, no caso sob comento, a autoridade fiscal expressamente desconsiderou os métodos indicados pela empresa, por insuficiência documental, já demonstrada no relatório deste voto, circunstância que realmente pode ser comprovada pela análise dos autos, inexistente a possibilidade de alteração ou integração posterior, razão pela qual entendo que não assiste razão à pretensão da Recorrente.

No que tange aos argumentos sobre a inaplicabilidade da taxa SELIC e incidência dos juros sobre a multa, cabem breves comentários.

No que respeita à utilização da SELIC, a posição deste Conselho encontra-se sumulada:

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.

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifamos)

*Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão **acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e***

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

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

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator