



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

Processo nº 16643.000322/2010-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.279 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2018
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição 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.

PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como 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, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DA COMPATIBILIDADE ENTRE A LEI Nº 9.430/96 E OS PRINCÍPIOS DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE. O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE incorporou o princípio do *arm's length price* sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. As operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO NO PERCENTUAL MÍNIMO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Multa de ofício aplicada no mínimo legal de 75% não pode ser excluída a pedido do contribuinte, por expressa obediência à imposição normativa.

APLICAÇÃO DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO. LEGALIDADE.

Improcede a alegação de não aplicação da taxa SELIC como índice de atualização. Aplicação baseada em normas legais. Legalidade. Súmula CARF nº 04.

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

EXCLUSÃO DE JUROS. APLICAÇÃO DO ART. 24, DA LEI Nº 11.457/2007. IMPOSSIBILIDADE.

A inobservância da norma que estabelece prazo de 360 dias para julgamento constitui-se em prazo impróprio, ao qual não se estabeleceu sanção contra o descumprimento. Não se excluir aplicação de juros pelo descumprimento de tal prazo. Inexistência de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Apenas no que tange aos juros sobre a multa, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente Julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso.

Relatório

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 1709/1718, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa ao ano-calendário de 2005, no tocante à legislação dos preços de transferência, constatou-se o seguinte:

DAS INFORMAÇÕES GERAIS

A empresa fiscalizada é montadora de veículos automotivos e importa e exporta bens de/para suas vinculadas no exterior, operações estas sujeitas à aplicação da metodologia do preço de transferência.

Na DIPJ/2006 (ano-calendário de 2005), a empresa apontou na Ficha 30 a necessidade de ajustes de preços de transferência na exportação no total de R\$ 18.204.345,65 e na Ficha 32 a necessidade de ajustes de preços de transferência na importação no total de R\$ 472.143,76. Tais valores coincidem com os apurados nas memórias de cálculo dos preços de transferência (CD de fl. 285 do processo em papel).

OBS: O presente processo foi gerado originariamente em papel. Posteriormente, foi digitalizado pela DEMAC/SÃO PAULO e o CD em questão, que constava da fl. 285 do processo em papel, foi juntado ao processo nº 16561.702024/2014-77, conforme informação de fl. 1966.

No entanto, tais ajustes, apurados pela contribuinte e declarados nas supracitadas fichas da DIPJ, não resultaram, de fato, em ajustes ao lucro líquido do exercício, conforme se verifica na Ficha 09A da DIPJ, que está com valor zero de ajuste.

Às fls. 206/215, encontra-se o Demonstrativo Resumo da Apuração dos Preços de Transferência apresentado pela empresa, onde consta a relação dos produtos exportados sujeitos ao preço de transferência, com apurações pelo método CAP (Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro) e os ajustes encontrados pela empresa.

Às fls. 216/285, encontra-se o Demonstrativo Resumo da Apuração dos Preços de Transferência apresentado pela empresa, onde consta a relação dos produtos importados sujeitos ao preço de transferência, com os métodos aplicados, os preços praticado, os preços-parâmetro, as quantidades vendidas e os ajustes encontrados pela empresa.

Intimada a esclarecer o porque de não ter feito da Ficha 09A o ajuste apurado pela própria empresa, a contribuinte informou o seguinte: “*Confirmamos que os valores*

apurados a título de preço de transferência sobre importações e exportações com empresas vinculadas não foram adicionadas na ficha 09A. O motivo pelo qual essa adição não foi efetuada deve-se exclusivamente a um erro técnico no preenchimento da DIPJ, haja vista que a empresa efetuou o cálculo e demonstrou nas respectivas fichas 30 e 32. Na sequência do trabalho providenciaremos a retificação, assim que autorizado tal procedimento“.

DA IMPORTAÇÃO

As memórias de cálculo do preço de transferência apresentadas pela empresa mostram que ela optou pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) com margem de 20% (PRL20) para produtos com revenda exclusiva, com margem de 60% (PRL60) para produtos industrializados (PRL60) e com margens de 20% e 60% (PRL20/60, ponderado) para ambas as destinações. Para alguns produtos optou pelo método PIC (Preços Independentes Comparados).

Do preço praticado na importação – método PRL

O preço praticado utilizado pela empresa para fins de apuração do método PRL (tanto para os casos de revenda, como nos casos de produção, ou ambos - revenda e produção), levou em consideração o valor FOB, sem considerar valores relativos a frete, seguro e Imposto de Importação.

Tal procedimento contraria o que expressamente determina o artigo 4o, § 4o, da IN SRF nº 234/2002.

A fiscalização procedeu, então, a um recálculo, com os dados informados pela empresa e constantes de sua planilha Composição do Consumo, elaborando o Demonstrativo do Preço Praticado (CD de fl. 1693 do processo em papel, impresso às fls. 397/498).

OBS: O presente processo foi gerado originariamente em papel. Posteriormente, foi digitalizado pela DEMAC/SÃO PAULO e o CD em questão, que constava da fl. 1693 do processo em papel, foi juntado ao processo nº 16561.702024/2014-77, conforme informação de fl. 1966.

Do preço-parâmetro - método PRL20

A apuração dos ajustes pelo método PRL20 foi feito pela empresa comparando o preço praticado (valor FOB) com o preço-parâmetro. Conforme Demonstrativo Resumo de fls.216/285 os ajustes pelo método PRL20 totalizam R\$ 417.047,62.

A contribuinte foi intimada a verificar eventuais inconsistências nos valores informados relativos ao ICMS, ao PIS e à COFINS (utilizados na apuração dos preços-parâmetro), até porque em alguns casos apareciam reduzidos ou até mesmo zerados. A resposta da empresa foi de que nada foi apurado de erro nos valores informados. A fiscalização, no entanto, fez algumas correções, como no caso do produto código 561109S585, diminuindo o valor do PIS, diminuindo o ajuste correspondente, beneficiando a empresa.

Às fls. 499/545 encontra-se o Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 20%, elaborado pela fiscalização.

Com os novos valores de preços praticados e preços-parâmetro, foram encontrados os novos ajustes pelo método PRL20, totalizando R\$ 813.828,31, conforme Demonstrativo de fls. 546/556.

Do preço-parâmetro - método PRL60

Analizando os cálculos da contribuinte (Demonstrativo de Apuração PRL 60%), a fiscalização verificou que estavam em desacordo com a legislação de regência da matéria (artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002).

Analizando a planilha de vendas fornecida, a contribuinte foi intimada a verificar eventuais inconsistências nos valores informados relativos ao ICMS, ao PIS e à COFINS (utilizados na apuração dos preços-parâmetro), pelas razões expostas quanto ao método PRL20. A resposta da empresa foi de que nada foi apurado de erro nos valores informados. A fiscalização, no entanto, fez algumas correções, beneficiando a empresa.

Dessa forma a fiscalização refez os cálculos do preço-parâmetro pelo método PRL60, conforme Demonstrativo Ajuste dos Preços de Venda (fls. 557/1040) e Demonstrativo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 60% (fls. 1041/1055).

Utilizando o preço praticado e o preço-parâmetro recalculados, a fiscalização apurou ajuste total pelo método PRL60 de R\$ 28.372.499,04, conforme Demonstrativo de fls. 1056/1081.

Do preço-parâmetro - método PRL20/60 (PRL ponderado)

Tendo em vista as considerações feitas a respeito do preço praticado, ou seja, de que deve-se adicionar os valores relativos a frete, seguro e Imposto de Importação, as considerações relativas à sistemática de apuração do preço-parâmetro pelo método PRL60, a fiscalização refez os cálculos do método PRL60, conforme Demonstrativo de fls. 1082/1600.

Para os produtos importados e revendidos (PRL20), há que se observar o Demonstrativo de fls. 1601/1619.

O consolidado das apurações desses 2 Demonstrativos encontra-se no Demonstrativo Ajuste de Preço de Venda PRL 20% e 60% - Revenda e Insumo (fls. 1620/1651) e no Demonstrativo do Preço Parâmetro unitário (fls. 1652/1663).

Confrontando os preços praticados com os preços-parâmetro, a fiscalização apurou um ajuste total PRL20/60 de R\$ 19.213.019,81, conforme Demonstrativo de fls. 1664/1682.

DA EXPORTAÇÃO

Intimada, a contribuinte apresentou memórias de cálculo, produto a produto, das exportações a vinculadas (CD de fl. 285 do processo em papel; resumo impresso às fls. 206/215). O método adotado pela empresa foi o CAP.

O resumo dessa apuração (com ajuste total de R\$ 18.204.345,65) foi reproduzido pela fiscalização às fls. 1683/1695, apontando um ajuste total de R\$ 18.300.260,97.

DO AJUSTE TOTAL

Em resumo, a fiscalização apurou um ajuste de preços de transferência no total de R\$ 66.699.608,13, integralmente tributável, uma vez que não houve nenhum ajuste efetuado na DIPJ, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

EXPORTAÇÃO	
TOTAL EXPORTAÇÃO	18.300.260,97
IMPORTAÇÃO	
PRL20	813.828,31
PRL60	28.372.499,04
PRL20/60	19.213.019,81
TOTAL IMPORTAÇÃO	48.399.347,16
AJUSTE TOTAL	66.699.608,13

Esse valor de R\$ 66.699.608,13 foi parcialmente absorvido pelos resultados negativos do período (prejuízo fiscal e base negativa da CSLL de R\$ 61.002.984,44).

Também foi feita a compensação com parte do resultado negativo de períodos anteriores (prejuízo fiscal e base negativa da CSLL de R\$ 1.708.987,11), restando o valor tributável (para IRPJ e CSLL) de R\$ 3.987.636,58.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2005:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigos 18, 19 e 23 da Lei nº 9.430/96; artigos 240, caput e inciso IV, e 241, caput e inciso II, do RIR/99; e artigos 1º a 7º, 12, 14 a 22, 26, 35, 36, 38, 40 e 41 da IN SRF nº 243/2002	
Crédito Tributário (em reais)	972.909,13	Imposto
	729.681,84	Multa proporcional (75%)
	522.549,49	Juros de mora (cálculo até 30/11/2010)
	2.225.140,46	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	358.887,29	Contribuição
	269.165,46	Multa proporcional (75%)
	192.758,36	Juros de mora (cálculo até 30/11/2010)
	820.811,11	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 30/11/2010	2.225.140,46	IRPJ
	820.811,11	CSLL
	3.045.951,57	TOTAL

Obs.: ☐ Houve compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) do período e de períodos anteriores (limite de 30%).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 16/10/2010, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 14/01/2011, a impugnação de fls.1742/1777, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

Há diferenças significativas entre os valores calculados pela contribuinte e os apurados pela fiscalização.

Primeiramente, com relação aos produtos importados para manufatura local, a contribuinte não efetuou seus ajustes conforme os parâmetros enunciados na IN SRF nº 243/2002. Assim, a fiscalização, a partir de informações fornecidas pela contribuinte, refez os cálculos para os insumos importados no ano-calendário de 2005.

Em segundo lugar, a fiscalização realizou seus ajustes para todos os itens do método PRL (20% ou 60%) com base no preço CIF mais Imposto de Importação, enquanto a contribuinte utilizou o valor FOB.

Além disso, os cálculos da fiscalização apresentam inconsistências que invalidam o lançamento.

Por tudo isso, a autuação não pode prosperar, tendo em vista que todo procedimento realizado pela contribuinte na apuração de seus ajustes de preços de transferência está em absoluta conformidade com a sistemática

prevista na Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/2000.

PRL60 - Importação de insumos utilizados em processo de manufatura local

Examinando os cálculos realizados pela contribuinte (conforme a Lei nº 9.430/96) e os realizados pela fiscalização (conforme a IN SRF nº 243/2002), é fácil perceber que há uma série de elementos na IN SRF nº 243/2002 que não constam do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e que provocam um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis e, conseqüentemente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É nítido, pois, que a IN SRF nº 243/2002 extrapolou sua competência, que é de norma meramente regulamentar e interpretativa, e que, portanto, como norma ilegal, não deveria ser adotada pela contribuinte em prejuízo do cumprimento de determinação da Lei nº 9.430/96.

Preço CIF x FOB

No Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização informa expressamente que o procedimento da contribuinte contraria expressamente o que determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002.

A contribuinte discorda da utilização do custo CIF, pois, como mencionado pela

fiscalização, referida indicação, mais onerosa ao contribuinte, somente consta da IN SRF nº 243/2002, e não da Lei nº 9.430/96.

Outras inconsistências no cálculo da fiscalização

Ao examinar as planilhas juntadas à autuação, é possível perceber que há uma série de outras inconsistências no cálculo realizado pela fiscalização, a saber:

- (1) diferenças injustificadas entre o preço médio de importação apurado pela fiscalização (preço praticado) e o preço médio de aquisição utilizado para fins de apuração do preço-parâmetro (método PRL60);
- (2) utilização da relação de produtos importados pela contribuinte em 2005 como base para apuração do preço-parâmetro, sem levar em consideração que parcela dos produtos importados naquele ano só foi consumida em períodos subseqüentes; e
- (3) utilização de operações realizadas no mercado interno na composição dos preços praticados.

DA ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

Da majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da metodologia introduzida pela IN SRF nº 243/2002

Há uma flagrante diferença no resultado dos ajustes realizados pela contribuinte, com base na Lei nº 9.430/96, e aqueles realizados pela autoridade fiscal, com fundamento na IN SRF nº 243/2002.

Essa diferença positiva, que acarreta em maior ajuste tributável, não ocorre exclusivamente no caso em tela, mas em qualquer hipótese de aplicação do método PRL60 tal qual previsto na IN SRF nº 243/2002, que introduz uma série de elementos no cálculo, tornando-o mais oneroso ao contribuinte, ao majorar os ajustes tributários.

A relação entre a mudança da metodologia para cálculo do método PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem apontada no voto proferido pelo DESEMBARGADOR MÁRCIO MORAES, do TRF da 3ª Região, nos autos da Apelação Cível nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP.

Da impossibilidade de majoração da base de cálculo de tributo por instrução normativa

Os ajustes determinados pelas regras de preços de transferência são diretamente agregados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo consequências imediatas na determinação do montante do débito fiscal do contribuinte. Nesse sentido, podemos concluir que 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.

De acordo com disposto no artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Assim, parece claro que a IN SRF nº 243/2002, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do método PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei nº 9.430/96, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência.

Portanto, tem-se que o procedimento adotado pela contribuinte, de utilizar a metodologia prevista na Lei nº 9.430/96 para calcular os ajustes feitos com base no método PRL60 para a importação de peças, está correto.

Da impossibilidade de inovação na metodologia de cálculo do método PRL por meio de instrução normativa

Além da majoração indevida de tributo, outro motivo que torna a IN SRF nº 243/2002 ilegal é a inovação na metodologia de cálculo prevista para o método PRL60. A IN SRF nº 243/2002 introduziu uma série de elementos no cálculo do método PRL60 que sequer se interpretam do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Da MP nº 478/2009 e o reconhecimento expresso da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

É tão flagrante a ilegalidade do cálculo do método PRL60 introduzido pela IN SRF nº 243/2002, que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a Medida Provisória nº 478, de 29.12.2009.

A Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, preparada por aquele órgão, reconheceu expressamente que as alterações no critério de cálculo da sistemática dos preços de transferência previstos na Lei nº 9.430/96 visavam *"instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa"*, e assim *"reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado"*, o que se reporta diretamente à questão ora enfrentada.

Nesse sentido, muito embora a MP nº 478/2009 não tenha sido convertida em lei, o texto que introduzia a respeito do método PVL era praticamente uma cópia das disposições da IN SRF nº 243/2002 (e bem diferente da Lei nº 9.430/96), apenas com mudança na margem de lucro.

Tem-se, portanto, a MP nº 478/09 como importante manifestação formal da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e, por consequência, do presente lançamento, realizado com base nessas disposições.

DO PREÇO CIF X PREÇO FOB

O artigo 18 da Lei nº 9430/96 contém as normas gerais de aplicação das regras de preços de transferência na importação de bens, serviços ou direitos. Seu § 6º estabelece a inclusão do valor do frete, seguro e tributos na importação no custo dedutível dos bens importados.

Por sua vez, os §§ 4º e 5º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 estabelecem tratamentos distintos para a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis na aplicação dos métodos PIC, CPL e PRL.

Nesse sentido, a fiscalização entendeu que o "preço praticado" sujeito a ajuste seria o preço CIF de importação, independentemente de os valores relativos a fretes e seguros internacionais terem sido pagos a terceiros não vinculados e, portanto, serem custos e despesas fora do alcance da legislação brasileira de preços de transferência.

Tal argumento é absurdo e não merece prosperar, pois o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 não veicula regra genérica de apuração do "preço praticado", pois este é um dado fático da realidade e, assim, somente pode ser "constatado", mas nunca "ajustado".

Em verdade, o referido dispositivo legal determina que os valores relativos a fretes e seguro internacional serão dedutíveis, em sua integralidade, sempre que suportados pelo importador nacional e pagos a terceiro não-vinculado, motivo pelo qual o "preço praticado" a ser utilizado para fins de comparação com o "preço-parâmetro" (apurado pelo método PRL20) não pode ser outro senão o preço FOB utilizado pela contribuinte.

DAS INCONSISTÊNCIAS NO CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO

Das diferenças entre o preço de importação (preço praticado) e o preço médio de aquisição para fins de determinação do preço-parâmetro (método PRL60).

Nos cálculos realizados pela fiscalização para apuração do PRL60, o cálculo do preço-parâmetro leva em conta a informação relativa ao custo da matéria-prima importada (informação utilizada para determinar a representatividade do insumo importado no produto final).

Sem qualquer explicação que possa ser encontrada no Termo de Constatação Fiscal ou nas planilhas que acompanham o Auto de Infração, a fiscalização utilizou valores diferentes para o preço médio de importação (preço praticado, apurado conforme as informações da contribuinte a respeito do saldo inicial de estoque e compras realizadas no ano) e o preço de aquisição para fins de determinação do preço-parâmetro.

Como exemplo temos o insumo de código 821139Z700 (DOOR-RR,INR LH), com valores de R\$ 60,20 (preço médio de aquisição) e R\$ 56,28 (preço médio de aquisição para apuração do preço-parâmetro).

Esse problema ocorre também com os insumos de códigos 791409Z500 (REFORÇO PAINEL TRÁS); 791857Z000 (FIXADOR P-CHOQUE TRA); E801127Z801 (PAINEL INT PORTA D D).

Em vista do exposto, a parcela do lançamento referente a esses itens deve ser cancelada.

Da determinação da quantidade vendida no período

No cálculo efetuado pela fiscalização foram levados em conta os saldos iniciais do estoque (produtos importados em anos anteriores mas consumidos somente em 2005). No entanto, a fiscalização olvidou-se de desconsiderar o saldo final, ou seja, os insumos e produtos que foram importados em 2005, mas não consumidos naquele ano-calendário.

Ora, a lei não determina o controle de preços de transferência para operações que não afetaram o lucro tributável, como é o caso dos insumos e produtos importados que não foram consumidos durante o ano-calendário.

O consumo durante o ano-calendário resulta da soma do saldo inicial com as compras do ano, subtraída das quantidades que permaneceram no estoque final. As quantidades informadas nos saldo iniciais são valoradas mediante a aplicação do método contábil PEPS (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai).

Como exemplo, temos o item de código 745129Z300 (ASSOALHO DA CARROCERIA DO VEÍCULO AUTOMO). No caso, a quantidade importada foi de 3.694 unidades. No entanto, para o ajuste, a fiscalização considerou 5.749 unidades consumidas.

Essa diferença se deve à quantidade de unidades importadas que não foram consumidas em 2005.

Essa inconsistência se repete com relação aos itens de códigos 765133S500 (COLUNA TRASEIRA ESQ) e 765123S500 (COLUNA TRASEIRA DIR).

Ao desconsiderar as quantidades remanescentes (saldo final), a fiscalização realizou ajustes para itens que não afetaram o resultado do período. Tais ajustes também devem ser cancelados.

Da utilização de operações realizadas no mercado interno na apuração do preço de importação.

Um terceiro equívoco cometido pela fiscalização diz respeito à utilização de operações realizadas no mercado interno na composição do preço médio de aquisição.

Confira-se exemplo, à fl. 1772, em que a fiscalização utilizou operações realizadas com a Peguform do Brasil Ltda., na apuração do preço médio de importação praticado pela contribuinte.

Essa incorreção se repete com relação aos itens de códigos 638129Z541 (MOLDURA PLÁSTICA, ACABAMENTO DO PARA LAM) e 180022BB00 (PEDAL ACELERADOR).

Com a utilização de operações realizadas no mercado interno, o valor utilizado como preço médio de importação acaba por ser distorcido, invalidando o cálculo realizado pela fiscalização com relação a esses itens.

DA MULTA E DOS JUROS

Na forma aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzida pela autoridade julgadora.

No que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários. Confirmam-se, a esse propósito, as decisões proferidas pelo STJ, nos autos do Recurso Especial nº 215.881/PR e do Recurso Especial nº 450.422/PR.

Dessa forma, a contribuinte contesta a aplicação da Taxa SELIC e requer sua desconsideração no cálculo do crédito tributário e seu cancelamento.

Por fim, ainda que os juros de mora incidam apenas sobre o valor dos tributos lançados, a contribuinte, para assegurar que diante de um futuro resultado desfavorável a atualização do débito não será feita com a incidência de juros pela taxa SELIC sobre a multa aplicada, vem esclarecer o quanto segue.

A multa configura penalidade e não tem natureza tributária. Assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor. É evidente que a multa de ofício não pode ser aumentada pela aplicação de taxa de juros, sob pena de ser caracterizado o agravamento da sanção, o que é inaceitável.

Dessa forma, resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa aplicada no presente caso.

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Embora a contribuinte tenha apresentado seus cálculos de preços de transferência nas Fichas 32 e 33 da DIPJ, não ofereceu os ajustes ali apurados à tributação, na Ficha 09A.

Por essa razão, concorda com a parcela dos ajustes apurados pela fiscalização equivalente aos ajustes informados nas Fichas 32 e 33 da DIPJ.

No entanto, a contribuinte discorda da metodologia empregada pela fiscalização nesses cálculos, e, conseqüentemente da diferença entre os seus cálculos informados na DIPJ e os da fiscalização, no total de R\$ 47.927.203,40.

Com relação à parcela dos cálculos realizados pela contribuinte quanto ao método PRL na Ficha 32, a impugnante apresenta, às fls. 1775/1777, as suas conclusões.

A contribuinte requer, então, que seja cancelado o Auto de Infração, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

Para comprovar todas suas alegações, a contribuinte protesta pela posterior juntada de novos documentos e/ou realização de diligências.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Analisando-se as alegações da impugnante acerca das inconsistências nos cálculos da fiscalização e as peças juntadas aos autos, constatou-se o seguinte (fls. 1960/1962):

(1) Das diferenças entre o preço de importação (preço praticado) e o preço médio de aquisição para fins de determinação do preço-parâmetro (método PRL60)

Analisando-se o arquivo “03 APURAÇÕES”, pastas “PÇ PRATICADO” e “AJUSTE PÇ PRL60”, observa-se que a diferença apontada pela impugnante deve-se ao fato de que, na apuração do preço praticado (médio) a ser comparado com o preço-parâmetro foi utilizado o valor CIF (valor FOB + frete + seguro) + Imposto de Importação, enquanto que na apuração do preço médio de aquisição a ser utilizado na determinação do preço-parâmetro pelo método PRL60 foi utilizado apenas o valor FOB. Esses valores (aquisição

FOB, frete, seguro e Imposto de Importação) foram obtidos através dos arquivos “01 Composição do Consumo1” e “02 Composição do Consumo2”.

Observa-se, ainda, que, s.m.j., a fiscalização, na apuração do preço praticado, não considerou o estoque inicial do período, como prevê o § 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

“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:

(...)

§ 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.

(...)” (grifei).

(2) Da determinação da quantidade vendida no período Considerando o exemplo apresentado pela contribuinte, item de código 745129Z300 (ASSOALHO DA CARROCERIA DO VEÍCULO AUTOMO), verifica-se que, de fato, a quantidade importada de vinculadas no período foi de 3.694 unidades (arquivo “03 APURAÇÕES”, pasta “PÇ PRATICADO”), ao passo que a fiscalização considerou 5.749 unidades consumidas (arquivo “04 APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO”, pasta “PRL 60%”).

Destaque-se que, no CD de fl. 285 do processo em papel, arquivo “Iten 2_Cópia de Resumo_Imp_Nissan_2005”, contendo as memórias de cálculo da contribuinte, consta, para o supracitado produto, como quantidade consumida, exatamente 3.694 unidades.

Se, de fato, foram consumidas mais unidades que as importadas de vinculadas no período, o consumo excedente refere-se (1) a unidades existentes em estoque no início do período (sujeitas ao controle de preços de transferência apenas se importadas de vinculadas no exterior) ou (2) a unidades adquiridas no mercado interno ou importadas de empresas não vinculadas (não sujeitas ao controle de preços de transferência) ou (3) a uma combinação desses fatores.

Ocorre que, analisando as peças juntadas aos autos e, em especial, os CDs de fls. 285 e 1693, do processo em papel, não nos foi possível identificar como foi obtida a quantidade consumida e o motivo dessa diferença em relação à quantidade importada de vinculadas no período, nem quais os produtos em que isso ocorreu.

(3) Da utilização de operações realizadas no mercado interno na apuração do preço de importação

Neste item da impugnação, a contribuinte apresenta um exemplo, à fl. 1772, e afirma que o equívoco se repete em relação aos itens de códigos 638129Z541 (MOLDURA PLÁSTICA, ACABAMENTO DO PARA LAM) e 180022BB00 (PEDAL ACELERADOR).

Quanto ao exemplo de fl. 1772, a contribuinte não menciona a que produto está se referindo e não nos foi possível identificá-lo.

No entanto, com relação ao item de código 638129Z541 (MOLDURA PLÁSTICA, ACABAMENTO DO PARA LAM), é possível verificar, conforme arquivo “01 Composição do Consumo1”, que, ao que tudo indica, foram utilizadas, indevidamente, na apuração dos preços praticados, compras efetuadas no mercado interno. Isso porque há inúmeras aquisições sem o número da DI, tendo como moeda o real (R\$), e sem valores a título de frete, seguro ou Imposto de Importação.

Essa ocorrência não foi verificada quanto ao item 180022BB00 (PEDAL ACELERADOR), citado pela impugnante, mas foi verificada em relação a inúmeros outros itens, como, por exemplo:

▪ Arquivo “01 Composição do Consumo1”

Código	Descrição
285566S326	MÓDULO DE CONTROLE DO AIR-BAG
479117Z700	CONJUNTO SENSOR (GERADOR DE SINAIS) D
638139Z541	ACABAMENTO PARA-LAMA
638169Z541	MOLDURA PLÁSTICA, ACABAMENTO DO PARA-CHO
685007Z800	TAMPA DO PORTA-LUVAS

▪ Arquivo “02 Composição do Consumo2”

Código	Descrição
765123S500	COLUNA TRASEIRA DIR
765133S500	COLUNA TRASEIRA ESQ
933129Z400	LATERAL DIR. CACAMBA
938269Z741	MOLDURA DO PAINEL DO PARA-LAMA TRASEIRO
938279Z741	ACABAMENTO PARA-LAMA
OUTROS	CHAVE PRINCIPAL

DA PROPOSTA

Assim, em face das constatações acima, o presente processo foi encaminhado à **DEMAC/SÃO PAULO**, tendo sido solicitado à fiscalização o seguinte (fls. 1962/1963):

Itens 1 e 3:

☐ ☐ ☐ Confirme nossa conclusão de que a diferença entre os valores do preço praticado (a ser comparado com o preço-parâmetro) e do preço médio de aquisição para fins de determinação do preço-parâmetro (método PRL60), decorre do fato de que para o primeiro foi utilizado o valor CIF (valor FOB + frete + seguro) + Imposto de Importação, enquanto que para o segundo foi utilizado apenas o valor FOB e justifique a razão dessa diferença;

☐ ☐ ☐ Manifeste acerca da constatação de que, s.m.j., na apuração do preço praticado, não foi considerado o estoque inicial do período, como prevê o § 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002;

☐ ☐ ☐ Manifeste acerca da alegação da impugnante (e do que foi por nós constatado) de que foram utilizadas, indevidamente, na apuração dos preços praticados, compras efetuadas no mercado interno; e

☐ ☐ ☐ Refaça, se for o caso, o cálculo dos preços praticados na importação.

Item 2:

- ☐ ☐ ☐ Informe de onde foram obtidas as quantidades consumidas;
- ☐ ☐ ☐ Esclareça porque, em alguns casos a quantidade consumida foi maior que a quantidade importada de vinculadas no período, identificando os produtos em que isso ocorreu; e
- ☐ ☐ ☐ Reveja, se for o caso, a apuração dos ajustes correspondentes.

Geral:

- ☐ ☐ ☐ Refaça, se for o caso, o cálculo dos ajustes a título de preços de transferência na importação.

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

Em atendimento ao solicitado por esta Delegacia de Julgamento, a Auditora Fiscal diligenciante (que não foi a autuante) elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 2111/2120, expondo, em síntese, o seguinte:

DOS ITENS 1 E 3 DA PROPOSTA DA DRJ

Atendendo à solicitação da DRJ em seu despacho de diligência, a Auditora Fiscal diligenciante realizou diversas verificações nos dados utilizados pela autoridade lançadora na apuração dos preços de transferência e também intimou a contribuinte a prestar esclarecimentos.

A Auditora Fiscal diligenciante verificou que (1) a autoridade lançadora realmente apurou valores diferentes para o custo dos insumos para fins de apuração do preço-parâmetro (PRL60) e para o preço praticado na importação no momento do cálculo de ajuste unitário; (2) foram computadas todas as compras informadas pela contribuinte em sua planilha de "Consumo", incluindo as compras no mercado interno; e (3) a contribuinte apurou preços praticados distintos por fornecedor estrangeiro.

Tendo em vista que o valor correto a ser utilizado em ambos os casos citados no item 1 acima seria a média dos preços dos itens importados (CIF +II) dos fornecedores estrangeiros no ano fiscalizado (excluindo as compras efetuadas no mercado interno), ponderado com o estoque inicial, a contribuinte foi intimada a refazer os cálculos de preços praticados com base nesta premissa.

A contribuinte manifestou-se de acordo com a metodologia de cálculo apontada pela fiscalização no curso desta diligência, que reconheceu o equívoco da autoridade lançadora.

A contribuinte então realizou o recálculo solicitado, cuja memória de cálculo digital detalhada foi juntada no e-processo. O quadro a seguir, elaborado pela contribuinte, resume os valores apurados:

EXPORTAÇÃO	Cálculo fiscalização	Recálculo Nissan
TOTAL EXPORTAÇÃO	18.300.260,97	18.300.260,97
IMPORTAÇÃO		
PRL20	813.828,31	751.397,85
PRL60	28.372.499,04	26.896.737,93
PRL20/60	19.213.019,81	18.566.117,05
TOTAL IMPORTAÇÃO	48.399.347,16	46.214.252,82
AJUSTE TOTAL	66.699.608,13	64.514.513,79

Nesta mesma ocasião, qual seja, no curso da diligência, a contribuinte também levantou novo questionamento sobre apuração por método PIC, a qual pleiteia que seja acatada pela fiscalização.

No entanto, a fiscalização entende que este quesito não foi formulado pela DRJ em seu despacho e, portanto, não faz parte desta diligência.

A Auditora Fiscal diligenciante verificou, ainda, que a metodologia de cálculo do preço praticado adotada pela contribuinte e pela autoridade lançadora leva em conta o estoque inicial.

DO ITEM 2 DA PROPOSTA DA DRJ

A Auditora Fiscal diligenciante investigou a origem da quantidade consumida apurada pela fiscalização quando do lançamento e constatou que estas quantidades consumidas foram obtidas pela autoridade lançadora das memórias de cálculo do método PRL fornecidas pela contribuinte.

A contribuinte foi, então, intimada a esclarecer algumas inconsistências nas quantidades apuradas, juntando a devida documentação comprobatória.

A contribuinte respondeu que a diferença se deveria a compras no mercado interno, sem, no entanto, juntar documentação comprobatória alguma do alegado.

A fiscalização buscou então documentação que demonstrasse a movimentação dos insumos na produção e solicitou que a contribuinte apresentasse o "Livro de Registro de Inventário de Controle da Produção", para o ano-calendário 2005. A contribuinte não logrou apresentar este livro.

A fiscalização também buscou informação subsidiária, solicitando o arquivo de Compras realizadas em 2005 a fim de verificar se lá constariam as "compras no mercado interno" mencionadas pela contribuinte em sua resposta. A contribuinte forneceu este arquivo, no entanto, não foram encontradas compras do item 745129Z300 (citado pela contribuinte em sua impugnação) no ano de 2005.

DA CONCLUSÃO

Quanto aos itens 1 e 3 da proposta da DRJ

Por todo o exposto, o valor tributável constante do Auto de Infração (de R\$ 66.699.608,13) foi corrigido para R\$ 64.514.513,79, conforme já relatado anteriormente.

Quanto ao item 2 da proposta da DRJ

Tendo em vista que a quantidade consumida utilizada pelo Fisco no lançamento é composta a partir do levantamento das vendas, para os quais há comprovação através do levantamento da própria contribuinte com as notas fiscais de vendas, a Auditora Fiscal diligenciante não retifica a apuração dos ajustes mencionados.

DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 2124/2128, expondo, em síntese, o seguinte:

Conforme verificado no Relatório de Diligência fiscal, a Auditora Fiscal concordou com a argumentação da impugnante no sentido de que houve erros, por parte das autoridades autuantes, no que se refere à aplicação das regras de preços de transferência, método PRL.

Ademais, a impugnante apresentou documentos e pleiteou pela aplicação do método PIC, o que reduziria ainda mais os ajustes tributáveis, nos termos da legislação de regência. A Auditora Fiscal, porém, negou tal aplicação.

Não cabe à Auditora Fiscal avaliar a pertinência, ou não, da aplicação do método PIC no caso em tela. Essa avaliação compete às autoridades julgadoras na esfera administrativa, notadamente às Delegacias de Julgamento (DRJs), ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

A legislação e as instruções normativas que norteiam a aplicação das regras de preços de transferência conferem ao contribuinte a faculdade de eleger o método que lhe for mais favorável, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96.

Por essa razão, os cálculos com o método PIC para determinados produtos devem ser considerados, e os ajustes devem ser reduzidos, como apresentado no sumário abaixo (que reproduz o item 11 da manifestação protocolizada pela impugnante em 29/04/2014, no curso da diligência fiscal (doc. 4).

EXPORTAÇÃO	Cálculo fiscalização	Recálculo Nissan c/ PIC
TOTAL EXPORTAÇÃO	18.300.260,97	18.300.260,97
IMPORTAÇÃO		
PRL20	813.828,31	736.749,17
PRL60	28.372.499,04	26.534.325,51
PRL20/60	19.213.019,81	14.284.724,79
TOTAL IMPORTAÇÃO	48.399.347,16	41.555.799,47
AJUSTE TOTAL	66.699.608,13	59.856.060,44

Assim, embora a impugnante concorde com os critérios adotados pela Auditora Fiscal para a retificação do montante de ajustes tributáveis (em virtude dos erros de cálculo identificados), as conclusões obtidas no Relatório devem ser ampliadas, para o fim de considerar a redução de ajustes também com base no método PIC.

A utilização do método PIC só não ocorreu no curso da fiscalização pelo fato de a utilização do método PRL60 da Lei nº 9.430/96 ser mais benéfica (em comparação ao PRL60 da IN SRF nº 243/2002 e ao próprio PIC).

Uma vez que o Auto de Infração rejeitou a aplicação do método PRL60 da Lei nº 9.430/96 (por considerá-lo conflitante com a ilegal IN SRF nº 243/2002), a utilização do método PIC se mostra mais benéfica à contribuinte do que o método PRL60 da IN SRF nº 243/2002 (que serviu de base à autuação), pelo que deve ser garantida à contribuinte a possibilidade de sua utilização.

Ante o exposto, requer-se que a DRJ determine a complementação da diligência, para que se autorize a utilização do método PIC subsidiariamente ao método PRL60 da IN SRF nº 243/2002, reduzindo-se o montante dos ajustes tributáveis apontados no Relatório.

Sem prejuízo do exposto acima, a impugnante reitera todos os argumentos trazidos em sede de impugnação, para que se reconheça a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 no que tange à aplicação do método PRL60, afastando-se assim a totalidade dos ajustes tributários em discussão, para o fim de cancelar, na totalidade, a exigência de principal, multa e juros.

Da análise dos argumentos de acusação e da impugnação, além das informações apresentadas na diligência requerida, a Delegacia de Julgamentos proferiu a seguintes decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

MÉTODO PRL. ERRO DE FATO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro de fato na apuração dos ajustes a título de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE QUE NÃO SE IMPÕE À FISCALIZAÇÃO OU ÀS DRJS.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização ou às Delegacias de Julgamento.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual aduziu as seguintes alegações:

III.1 PRL 60 – A Ilegalidade da IN 243/02**(a) A competência da autoridade administrativa para analisar a ilegalidade da IN 243/02**

Entende ser ilegal a regulamentação apresentada pela IN RFB nº 243/2002, no tange à fórmula de cálculo dos ajustes de preços de transferência. E que a autoridade administrativa é competente para analisar a ilegalidade desta IN.

(b) Fórmulas da Lei versus fórmulas da IN 243/02

Alega que a fórmula apresentada na instrução normativa diverge da fórmula que foi determinada pela Lei nº 9.430/96.

(c) As consequências da metodologia da IN 243/02: Desconexão com a lógica das regras de preços de transferência, agravamento do tributação e ilegalidade

Por fim, entende que a metodologia da IN 243/2002 trouxe distorções e ajustes em montantes superiores aos que deveriam ser apurados seguindo o método descrito em Lei.

(d) A MP 478/09, Lei 12.715/12 e o reconhecimento expresso da ilegalidade da IN 243/02

Por fim, alega que a edição da MP 478/09, convertida na Lei nº 12.715/2012 trouxe o reconhecimento expresso da ilegalidade da regulamentação pela IN 243/2002 da fórmula de cálculo dos ajustes de preços de transferência.

(e) O equívoco na argumentação das Autoridades Fiscais

Por fim, neste item apresentam seus argumentos no sentido de demonstrar que a argumentação levada a efeito pelas autoridades fiscais padece de equívocos.

III.2 Ad argumentandum: PRL 20 e PRL 60 – “Preço CIF+II” versus “Preço FOB”

Neste ponto as alegações visam a demonstrar que os valores de fretes, seguros e imposto de importação não poderiam ser utilizados, juntamente com o valor da mercadoria, para cálculo dos ajustes dos preços de transferência.

III.3 Ad argumentandum: a prevalência do método mais benéfico ao contribuinte – Aplicação subsidiária do Método PIC

(a) A comprovação do PIC no caso dos autos

(b) A possibilidade de comprovação do método mais benéfico após a fiscalização

Protesta neste ponto, em não sendo aceitos os pontos precedentes, que sejam apurados os ajustes por meio do método PIC, posto que seria mais benéfico à empresa. Apresenta alegações acerca deste método já estar comprovado nos autos do processo. Entende que essa comprovação pode ser realizada após o encerramento da fiscalização.

III.4 Ad argumentandum: a aplicação do Tratado Brasil-Japão

Protesta pela ilegalidade da aplicação das normas de ajustes, por ofenderem os termos do artigo 9º do tratado Brasil-Japão. Apresenta os argumentos que demonstrariam a ofensa a esta norma.

III.4 Multa e juros

(a) O descabimento da multa de ofício

Apresenta protesto contra a aplicação da multa de ofício de 75% por considerá-la excessiva diante do que foi apontado na apuração fiscal.

(b) Os juros SELIC

Protesta ainda pela inaplicabilidade dos juros SELIC para fins de atualização de créditos tributários e apresenta jurisprudência a respeito do tema.

(c) A impossibilidade de aplicação dos juros sobre a multa de ofício

Neste ponto entende que não é possível a aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício.

(d) A impossibilidade de incidência de juros quando da inobservância do artigo 24 da Lei nº 11.457/07

Entende que os juros não poderiam incidir sobre os créditos tributários objeto de litígio em razão da desobediência ao prazo de 360 dias para proferir decisões em processo administrativo federal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais por isso dele tomo conhecimento.

Iniciando a análise do recurso, iremos adotar a sequência apresentada pelo recorrente em seu Recurso.

Ilegalidade da IN 243/2002

A apontada ilegalidade da normatização da Lei n 9.430/96, pela IN RFB nº 243/2002 refere-se à alegação da possível inclusão de regras de cálculo do PRL-60 que não foram previamente estabelecidas pela lei, desbordando de seu poder regulamentar. Esta matéria já vem a muito sendo tratada no âmbito deste CARF, havendo, como era de se esperar, correntes defendendo e contestando a ilegalidade apontada.

Neste particular somos de posição favorável à legalidade da referida instrução e nos socorremos do acórdão nº 9101-002.934 proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do qual apresentamos os excertos abaixo:

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à legalidade ou não das disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que se refere, mais especificamente, ao denominado método PRL 60.

Na realidade, o cálculo proposto pela IN SRF nº 243/2002, veio corrigir uma imprecisão metodológica no cálculo anteriormente previsto na Instrução Normativa que a antecedeu (IN SRF nº 32/2001, que teve curta vigência), que, porém, não a invalidava do ponto de vista legal.

Veja-se, para comprovação do afirmado, a tabela abaixo:

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)			100
Desc. incond. concedidos (2)			-5
Imp. e contr. s/ vendas (2)			-30
Com. e corretagens (2)			0
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)			65
Valor dos insumos (4)	-60	-30	-90
(Pr. líq. revenda - ins. nac.) [(3) - (4)] = (5)	35		
Margem de lucro [60% x (5)] = (6)	-21		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	44		

Nesse primeiro cálculo, o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o insumo nacional, é deduzido do valor de custo do insumo nacional (R\$ 30,00), resultando em R\$ 35,00, sobre o qual se calcula a margem de lucro de 60%, encontrando-se R\$ 21,00. Após isso, o preço parâmetro do insumo estrangeiro é apurado pela dedução dessa margem de lucro, de R\$ 21,00, do preço líquido de revenda de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional, resultando em R\$ 44,00.

Ou seja, incluiu-se, indevidamente, o preço líquido de revenda do insumo nacional, tanto para efeito de se calcular a margem de lucro de 60% (esta, tomando-se como base o preço líquido de revenda de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional com a dedução do valor de custo do insumo nacional, de R\$ 30,00), quanto, posteriormente, para se calcular o preço parâmetro do insumo estrangeiro (este, tomando-se como base aquele mesmo preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional com a dedução da margem de lucro, de R\$ 21,00).

Veja-se, agora, esta outra tabela, também construída a partir dos mesmos dados:
DF CARF MF Fl. 2974

	INS. ESTRANG.	INS. NACIONAL	VALOR TOTAL
PREÇO DE REVENDA (1)	66,66666667	33,33333333	100
Desc. incond. concedidos (2)	-3,333333333	-1,666666667	-5
Imp. e contr. s/ vendas (2)	-20	-10	-30
Com. e corretagens (2)	0	0	0
PREÇO LÍQ. REVENDA [(1) - (2)] = (3)	43,33333333	21,66666667	65
Valor dos insumos (4)	-60	-30	-90
Percentuais dos insumos (5)%	66,66666667	33,33333333	100
Margem de lucro [60% x (3)] = (6)	-26		
PREÇO PARÂMETRO [(3) - (6)] = (7)	17,33333333		

Com a proporcionalização devidamente procedida pela IN SRF nº 243, de 2002, tem-se que, tanto a margem de lucro de 60%, quando o preço parâmetro que se referem, ambos, ao insumo estrangeiro, estão calculados sobre o valor de R\$ 43,33, que é o preço líquido de revenda, de R\$ 65,00 que obviamente abrange tanto o insumo estrangeiro quanto o nacional, devidamente escoimado do preço líquido de revenda do insumo nacional, de R\$ 21,67, em tamanho destacado na tabela.

Outro não foi o objetivo da Lei, ao dispor que a margem de lucro de 60% é “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção” (grifei).

Ora, o “valor agregado no País” corresponde, iniludivelmente, em última análise, à participação do insumo nacional na formação do preço de revenda. Afinal de contas, o que interessa, na realidade, é o valor efetivo do bem importado, obtido por meio do expurgo de todos os acréscimos a ele imputados no País.

Veja-se que a metodologia do *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL), universalmente utilizada, indica que se deve ter como base o preço de revenda do bem importado, para se calcular o preço parâmetro, pois é a margem de lucro (de operações entre partes não relacionadas) que é tida como parâmetro para servir de comparação, mas se houver outros custos ou riscos (que corresponde ao valor agregado), isto deve ser considerado devidamente e segregado. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-se num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado, conforme estipula a metodologia da IN 243/2002 que, porém, usa margens fixas ao invés de usar margens de lucro comparadas, como é caso do Manual da OCDE. Esta metodologia é corroborada no Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU que, inclusive, traz especificamente a metodologia brasileira, com as margens fixas para o PRL.³ De lembrar que, embora o Brasil não seja membro da OCDE, é membro da ONU. Veja-se que, se os outros custos não forem devidamente isolados no cálculo do preço parâmetro, pode-se chegar a números absurdos (e esta segregação é feita por meio da proporcionalização do custo).

Ora, como vimos acima, valor agregado é aquilo que, mensurado economicamente, é adicionado a um bem existente (custo adicionado). O método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter como base o preço de revenda do bem importado pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação.

Se o bem importado teve valor agregado no país transformando-o num outro produto, tal valor deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto, para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, o que é feito pela proporcionalização de sua participação no custo do bem, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Pelo exposto até aqui, todos os argumentos da recorrente para inquinar de ilegalidade a IN SRF 243/2002 não se sustentaram sob uma análise interpretativa. Mas há mais argumentos.

Pela lógica dos Preços de Transferência, o Método de *Preço de Revenda menos Lucro* (PRL) deve ter por base o preço de revenda do bem importado, o qual sofreu agregação de valor no país, para então, sobre este preço de revenda expurgado do valor agregado no país, aplicar-se a margem de preço de revenda legal de 60% para se encontrar o preço parâmetro do custo do bem importado.

Corrigindo a distorção inicialmente implementada com a edição da IN 32/2001, a metodologia veiculada no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002 não mais determinou a incidência da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, o que viabiliza a apuração do preço-parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL 60 e a finalidade do controle dos preços de transferência.

Ou seja, o método de *Preço de Revenda menos Lucro* deve ter como base o preço de revenda do bem importado, pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor, transformando-o num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.

Insta observar, ainda, que as interpretações sistemática, lógica e finalística, aqui empregadas, prevalecem sobre eventuais interpretações gramatical e histórica que se pretenda empreender, com o fito de inquirar de ilegal a IN SRF nº 243/2002.

Por fim, cumpre mencionar que o Tribunal Regional Federal da Terceira Região possui o mesmo entendimento, desde 2011, conforme Apelação Cível nº 002859462.2005.4.03.6100/SP, de 2 de outubro de 2014, que menciona diversos outros precedentes no mesmo sentido:

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. AGRAVO RETIDO. FALTA DE REITERAÇÃO.

1. Não se conhece do agravo retido, não reiterado na forma do artigo 523, CPC.

2. 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.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", I).

4. 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 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.

5. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

6. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000.

7. Contrariamente ao postulado na inicial, 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.

8. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros PRL60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.

9. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na

determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

10. 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.

11. Precedentes.

Ainda, em recentíssima decisão, aquele mesmo Tribunal Regional Federal da Terceira Região expendeu o seguinte entendimento (Agravo Legal em Apelação Cível nº 002983651.2008.4.03.6100/ SP, de 18 de março de 2016, publicado em 31 de março de 2016):

1. O Preço de Transferência, em suma, é o valor definido para registrar as operações de venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre partes vinculadas, cujo controle é obtido mediante a comparação com preços praticados pelo mercado, por partes individuadas, em negócios semelhantes. Esse processo, do qual o Brasil adotou as regras, deriva das disposições da Convenção-Modelo Fiscal da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pretende, dentre outros aspectos, consolidar a tributação igualitária das operações entre as empresas vinculadas, impedindo a manipulação de transações a fim de diminuir os encargos fiscais e, por consequência, preservando as operações similares praticadas pelas empresas independentes e a concorrência, inibindo a perda de receitas pelo Fisco. Encontra-se abrigado na Lei nº 9.430/1996 e denomina-se Arm's length principle (Princípio da Neutralidade ou do Preço sem Interferência ou, ainda, Princípio dos Preços Independentes Comparados). No caso de empresas vinculadas, objetiva coibir tanto a dupla tributação como a ocorrência de evasão fiscal, determinando-se uma margem de lucro sobre o valor do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.

2. A sistemática prevista pela Lei nº 9.430/96, posteriormente modificada pela Lei nº 9.959/2000, e as INs/SRF nºs. 32/2001 e 243/2002, busca, em última análise, corrigir distorção em relação à margem de lucro, a qual, segundo o ordenamento jurídico modificado, resultaria da aplicação do percentual de 60% sobre os preços de venda do bem produzido. Com a modificação introduzida, passou-se a considerar, para a apuração do preço parâmetro, a participação dos bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção, tanto no preço de venda do produto, quanto no custo total do bem acabado, já com valor agregado no país, o qual, juntamente com a margem de lucro de 60%, são eliminados na apuração do preço parâmetro, segundo a metodologia prevista no art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, da mencionada IN/SRF nº 243/2002, a qual regulamentou a Lei nº 9.430/1996, com a redação veiculada pela Lei nº 9.959/2000.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL passou, na vigência da Lei nº 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1). 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 nº 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF nº 32/2001.

4. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz no sentido de atingir a finalidade legal nos casos de importação para revenda interna, não, porém, no caso de importação de insumos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

5. Assim, nesse aspecto, a IN nº 243/2002 não violou o artigo 18, II, "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país. O conceito legal de valor agregado, que conduz 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 bem. O art. 18, II, da supracitada legislação prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros PRL 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. O preço de transferência assim apurado é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado, praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes.

6. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei nº 9.430/1996 alterada pela Lei nº 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF nº

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.

Da acurada análise realizada acima e constando-se que, ao final, a IN RFB nº 243/202 não ultrapassou os limites de regulamentação impostos pela norma legal, ao contrário, apenas adequando o cálculo à realidade fática, há de se considerar improcedente o recurso apresentado.

**Impossibilidade de utilização do preço CIF em vez do preços FOB.
Impossibilidade de inclusão dos custos de Frete, Seguro e Imposto de Importação.**

Em relação a este ponto apresento posicionamento apresentado pelo ilustre Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão no acórdão nº 9101-002317, da 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também quanto à questão da inclusão, ou não, no preço praticado, não tem razão a recorrente.

O art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é bem claro a esse respeito (grifei):

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

Se entende a recorrente que essa inclusão acarreta diversas distorções nos cálculos dos preços de transferência, deve, então, diligenciar, perante os seus representantes no Congresso Nacional, a fim de que seja alterada a redação daquele dispositivo legal, e não, simplesmente, pretender descumpri-lo sob esse argumento.

Deve ser lembrado, porém, nessa eventualidade, o contido no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor:

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.

Por outro lado, “onde a lei não distinguiu, não compete ao intérprete distinguir”, não sendo, pois, adequada a tentativa de se ler naquele dispositivo legal algo que ali não está expressamente disposto, como, por exemplo, que aquela integração ao custo somente se daria se o ônus do importador fosse decorrente de pagamento a pessoa jurídica vinculada ou de aquisição internacional (importação).

Dessa forma, tem-se que, até a entrada em vigor do art. 38 da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, integravam o custo, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real até o valor que não excedesse ao preço determinado pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tivesse sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

É certo que, a partir de 1º de janeiro de 2013, permitiu o legislador a exclusão do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, em determinadas condições, e dos tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço aduaneiro, mas, na época, essas exclusões não estavam autorizadas.

Ademais, a interpretação dada pela Instrução Normativa que regulava os arts. 18, 21, 23 e 24 da Lei 9.430 Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do método PRL, ao tempo do lançamento (IN SRF 243/2002), é perfeitamente legal e se coaduna com aquelas normas, também no que diz respeito ao tratamento do frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Ainda que se possa admitir outra interpretação possível, não se pode inquirir de ilegalidade as Instruções Normativas neste aspecto, pela simples razão de que ilegais não são, embora pudesse ter outro entendimento igualmente legal. Nestes casos há que se preservar a integridade normativa das normas complementares, com supedâneo no art. 100, inciso I, do CTN, e também em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado não cabe ao CARF discutir a inconstitucionalidade das leis, a teor da Súmula CARF n. 2. Nas discussões em plenário foi lembrado que votei pela exclusão do frete e seguro em situações semelhantes, quando atuava na 1ª TO da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. De fato, foram quatro decisões, salvo engano, tomadas na mesma sessão, nos quais fui o único conselheiro que votou neste sentido (a decisão foi por maioria de cinco votos a um), o que denota a grande controvérsia que envolve a matéria. Assim, deixo claro que, após maior aprofundamento no tema e maiores discussões, mudei meu pensamento a respeito da questão, e passo adotar a posição ora expressa neste voto, pelas razões de direito acima expostas.

Prevalência do Método mais benéfico ao contribuinte. Aplicação do método PIC.

Alega o contribuinte que solicitou a aplicação do método PIC em sede de recurso, no entanto a autoridade fiscal e a DRJ não aceitaram a solicitação sob a argumentação de que a apresentação de novo método mais favorável somente poderia ter sido realizada durante o procedimento fiscalizatório e não durante a fase recursal.

Da análise das normas que tratam da apuração e realização de ajustes de preços de transferência, verificamos que o art. 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, estabelece a possibilidade de utilização de mais de um método para a realização de cálculo dos ajustes.

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

[...]

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

Ora o permissivo legal restringe-se ao direito de o contribuinte realizar a apuração por mais de um método a fim de, ao final, verificando o método que lhe é mais favorável, aplicá-lo para fins de realização dos ajustes.

Tal possibilidade não obriga a fiscalização a realizar os cálculos dos ajustes por todos os métodos a fim de verificar o mais favorável ao contribuinte. Mais ainda, no presente caso, sequer o método PIC, que o contribuinte agora entende lhe ser mais favorável foi apresentado à fiscalização para fins de comparação. Ou seja, após o encerramento da ação fiscal e já na fase recursal o recorrente apresenta um método que entende ser o mais favorável querendo, assim, que seja feito todo o procedimento fiscalizatório.

Neste ponto, entendo correta a decisão de primeira instância que negou a pretensão recursal. A possibilidade de cálculo por qualquer dos métodos é plenamente facultada ao contribuinte e este poderia, durante o período de fiscalização ter realizado os cálculos e apresentado-os à fiscalização como possibilidade de utilização. Se não o fez deixou de colocar sua pretensão em análise e, assim, encerrada a ação fiscal não pode pleitear a inovação do método como possibilidade de defesa.

Apresentamos abaixo acórdãos deste CARF que negam a possibilidade de apuração dos ajustes por todos os métodos para aplicação do método mais favorável ao contribuinte.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE. Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Não há como extrair do texto legal o corolário de que a fiscalização, ao desqualificar um método adotado pelo sujeito passivo pelo descumprimento de parâmetros legais ou normativos, teria o dever de buscar o método que lhe fosse mais favorável. (Acórdão nº 1402-002.502, de 16 de maio de 2017).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A utilização do método mais favorável é uma faculdade do contribuinte, e não uma imposição à fiscalização. **(Acórdão nº 1201-001.651, de 12 de abril de 2017).**

MÉTODO PIC. DIREITO DE OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. MÉTODO NÃO OBRIGATÓRIO PARA FISCALIZAÇÃO. A escolha pelo método mais favorável deve ser exercida pelo contribuinte com a entrega da DIPJ e não pela fiscalização nos lançamentos de ofício. Nos casos em que não for indicado o método, nem apresentado os documentos para comprovação do preço parâmetro, a fiscalização poderá determiná-lo com base nos documentos disponíveis, aplicando um dos métodos previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96. **(Acórdão nº 1301-002.185, de 25 de janeiro de 2017)**

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não cabe ao fisco assumir o ônus de sempre aplicar o método de apuração de preços de transferência mais favorável ao contribuinte. Não há prevalência de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. O Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte. **(Acórdão nº 9101-002.315, de 03 de maio de 2016)**

Assim, diante do acima apresentado, entendo por negar provimento ao recurso também neste item.

Aplicação do tratado Brasil-Japão

Neste ponto o recorrente alega com base na norma do art. 9º, do Tratado Brasil-Japão, que segue o modelo de tratados gerais da OCDE, que a realização dos ajustes à base de cálculo dos tributos somente seria possível quando ficar a comprovada a transferência de resultados ao exterior, sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica. Assim argumenta a inexistência desta comprovação para sustentar a ilegalidade da autuação.

Referida alegação de que haveria a necessidade de comprovação da efetiva transferência de resultados para o exterior objetivando a redução da tributação não pode prosperar. A instituição da norma de apuração e realização de ajustes de preços de transferência visa a não permitir a manipulação de preços de custos de insumos adquiridos no exterior com vistas majoração indevida de custos e transferência de resultados.

Ocorre, no entanto, que esta configuração não implica na necessidade de se provar que houve uma efetiva transferência de lucros ao exterior, até mesmo por consistir em procedimento quase impraticável, tendo em vista a falta de jurisdição do fisco nacional sobre a fiscalização de empresas sediadas no exterior. Por isso, esta transferência deduz-se a partir da

apuração dos custos dos materiais adquiridos no exterior a partir dos diversos métodos de aferição disponíveis.

Veja-se que os métodos servem para a realização de comparação baseiam-se nas comparações dos preços de aquisição dos insumos e, quando constatado que os preços praticados são superiores aos apurados por algum dos métodos, aí sim, decorre a dedução de que houve o aumento artificial de custos no Brasil e aplica-se a realização dos ajustes.

Assim agindo não se verifica incompatibilidade entre o art. 9º, do Tratado Geral modelo da OCDE e as normas que tratam dos ajustes de preços de transferência. Para bem robustecer este entendimento, transcrevo abaixo trechos do acórdão nº 1301-002.235, da lavra da Conselheira Milene de Araújo Macedo que bem retrata o assunto.

1. Da Compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e os Princípios da Convenção Modelo da OCDE

Em sua peça recursal, a recorrente inicia sua defesa rechaçando o acórdão recorrido no que diz respeito à compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e os princípios da Convenção modelo da OCDE. A recorrente alega que a determinação para realização de ajustes de preços de transferência em operações efetuadas com empresas sediadas em paraísos fiscais está em desacordo com os princípios que norteiam a Convenção Modelo da OCDE, extrapolando qualquer precisão de ajustes estabelecido no tratado. Entende que em nenhum momento a legislação de preços de transferência, ao dispor sobre os métodos, menciona expressamente a metodologia para calcular os ajustes de preços de transferência quando a importação é feita de paraísos fiscais e que não seria razoável a presunção de que houve favorecimento pelo simples fato do fornecedor estar sediado em paraíso fiscal.

É fato que o caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96, ao tratar dos métodos de apuração dos preços de transferência, não menciona as operações realizadas com pessoas residentes ou domiciliadas em paraísos fiscais, entretanto, o art. 24 do referido diploma legal, dispõe expressamente, que aplicam-se às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em paraísos fiscais, as disposições constantes dos arts. 18 a 22:

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;
- 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;
 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.
- 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;
 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

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

[...]

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

Com relação à alegação de que o § 1º do art. 24 da Lei nº 9.430/96 determina que a legislação tributária do país deve ser considerada na apuração das disposições relativas aos preços, custos e taxas de juros, tal assertiva refere-se, exclusivamente, à parte final do art. 24, ou seja, para definição se o país é ou não paraíso fiscal e não para excluir a aplicação do disposto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

Passo agora e enfrentar a questão acerca da compatibilidade entre o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE define o conceito de empresas associadas e admite a possibilidade de ajustamento dos preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre as empresas associadas, ou vinculadas, conforme define a legislação brasileira, não for observado o *arm's lenght price*, ou seja, ocorrer o favorecimento de uma ou ambas as partes. Já os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 tratam do controle e da tributação dos preços de transferência pelo Estado Brasileiro, delineando as hipóteses fáticas caracterizadoras, bem assim, os métodos de apuração dos ajustes a serem efetuados. Admitir que a legislação dos preços de transferência somente seria aplicável às empresas vinculadas, excluindo disposição expressa do art. 24 da Lei nº 9.430/96, que determina a realização de ajustes nas operações realizadas com residentes em países com tributação favorecida implicaria em interpretar restritivamente a aplicação do *arm's lenght principle*. O que o art. 9º da Convenção Modelo da OCDE fez foi incorporar referido princípio em nível de

tratado, sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. Vejam os comentários publicados pela OCDE, ao artigo 9º da Convenção Modelo, no trecho abaixo transcrito:

"Questão é suscitada se procedimentos especiais que alguns países têm adotado para tratar transações entre partes vinculadas são consistentes com a convenção. Por exemplo, pode ser questionado se a inversão do ônus da prova ou presunções de todo tipo que são encontradas em legislações domésticas são consistentes com o princípio arm's length. Certo número de países interpreta o artigo como a jamais obstaculizar o ajuste de lucros de acordo com a legislação nacional que difiram daquelas do artigo e que o mesmo tem a função (apenas) de incorporar o princípio em nível de tratado. Adicionalmente, quase a totalidade dos países membros considera que requisição de informações adicionais e até mesmo a reversão do ônus da prova não constituiriam discriminação a que alude o artigo 24 da convenção (tratamento diferenciado entre nacional e estrangeiro). Entretanto, em alguns casos a aplicação da legislação nacional de alguns países pode resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo. O artigo permite aos Estados contratantes tratar tais situações com ajustes correspondentes ou procedimentos conjunto de acordo. "

Desta forma, o fato do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE prever a possibilidade de tributação dos preços de transferência nas operações entre empresas associadas ou vinculadas, em nada altera ou limita o controle dos preços de transferência estabelecidos pelos art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Assim, diversamente do alegado pela recorrente, as operações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas jurídicas domiciliadas em paraísos fiscais, sujeitam-se aos ajustes dos preços de transferência, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430/96.

Acerca da compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da OCDE, a Solução de Consulta Cosit nº 6/01, assim decidiu:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length.

Aplica-se o método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, com margem de lucro de sessenta por cento, ao processo de produção de outro bem, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2000."

A recorrente opõe-se ao cálculo efetuado pela fiscalização afirmando também que diversas importações efetuadas de paraísos fiscais são provenientes de Hong Kong, todavia, não foi observado o fato do Brasil e China possuírem acordos para evitar dupla tributação, conforme previsão expressa no Decreto nº 85/92. Não assiste razão à recorrente, pois, ainda que se admita que referido acordo se estende à Hong Kong, o mesmo seguiu o disposto no parágrafo 1º do art. 9º da Convenção Modelo

da OCDE e não definiu nem delimitou os métodos de controle dos preços de transferências estabelecidos pela Lei nº 9.430/96. O § 2º do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE, que trata de solução para os casos em que a aplicação da legislação nacional resultar em ajustes em desacordo com os princípios do artigo, não foi adotado no acordo para evitar dupla tributação entre Brasil e China, garantindo assim a aplicação da legislação nacional ao tema preços de transferência que permite, expressamente, a tributação nos casos de operações entre empresas nacionais e empresas situadas em paraísos fiscais.

Dessa forma, incabível a alegação de que teria ocorrido ofensa ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional CTN, o qual reza que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna.

Por fim, a respeito da compatibilidade entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil segundo a Convenção Modelo da OCDE, a jurisprudência deste Colegiado tem manifestado pela inexistência de conflito entre os mesmos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2007

EMBARGOS. OMISSÃO. Constatada omissão acerca de ponto sobre o qual o Colegiado deveria ter se manifestado, os embargos são acolhidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. Não há contradição entre as disposições legais para determinação de ajustes de preço de transferência e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil.

(Acórdão 1302001.741,de 19/01/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2006

[...]

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length. (Acórdão nº 1402002.122, de 01/03/2016)

Por todo o exposto acima e consoante o extensamente demonstrado, não há incompatibilidade entre as normas editadas relativas a ajustes de preços de transferência e a norma do art. 9º do Tratado Brasil-Japão que segue o modelo da OCDE, razão pela qual a realização dos ajustes de preços de transferência foram realizados regularmente, de acordo com as normas relativas ao assunto, não existindo ilegalidade na aplicação destas ante as normas definidas em tratado.

Por estas razões, entendo por negar provimento ao recurso neste ponto.

Descabimento de multa de ofício de 75%.

Em relação à alegação de impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 75% alegado pelo contribuinte, não entendemos assistir razão ao mesmo. A multa de ofício aplicada, resumiu-se ao mínimo legal, na forma do art. 44, da Lei nº 9.430/96, conforme abaixo transcrito.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#)

Ora, tendo sido lançada a multa de ofício no percentual mínimo de 75%, não pode este CARF evitar a aplicação da norma constitucionalmente formada.

Assim, neste ponto voto por negar provimento ao recurso.

Inaplicabilidade da SELIC como índice de atualização.

Com relação a este tópico o recorrente pleiteia a não utilização de SELIC como índice de atualização de créditos tributários.

Quando a este ponto, desnecessário fazer maiores comentários. a aplicação da SELIC sobre os créditos tributários está consolidada por meio da Súmula CARF nº 04, com os respectivos acórdãos paradigma, abaixo indicados.

Súmula CARFnº 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.

Acórdão nº 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão nº 103-21239, de 14/05/2003
Acórdão nº 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão nº 105-14173, de 13/08/2003
Acórdão nº 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão nº 202-11760, de 25/01/2000
Acórdão nº 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão nº 201-76699, de 29/01/2003
Acórdão nº 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão nº 201-76923, de 13/05/2003
Acórdão nº 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão nº 303-31446, de 16/06/2004
Acórdão nº 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão nº 301-31414, de 13/08/2004
Acórdão nº 201-76923, de 13/05/2003

Assim, voto também neste ponto por negar provimento ao recurso neste ponto.

Impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)

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

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

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. (grifei)

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

“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."(negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*" apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

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

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

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

"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." (negritamos)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Impossibilidade de aplicação de juros quando da inobservância do art 24, da Lei nº 11.457/2007.

Quanto às alegações do recorrente acerca da impossibilidade de aplicação de juros moratórios em face do art. 24, da Lei nº 11.457/2007, que fixou um prazo de 360 dias para que sejam proferidas as decisões administrativas, cabe informar que a aplicação deste dispositivo não tem como resultado a exclusão do crédito tributário, ou dos juros e multa a ele relativos.

Ademais a possibilidade de exclusão de multa ou juros sobre o crédito tributário cujo julgamento ultrapassasse o prazo legal, somente poderia ser adotada mediante

edição de Lei Complementar, haja vista a previsão do art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal de 1988, conforme abaixo.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Ademais conforme dispõe as normas do Direito Processual, o prazo estabelecido pelo art. 24, da Lei nº 11.457/2007 consiste, em verdade, em prazo denominado impróprio, porque a lei que o instituiu não estabeleceu nenhum tipo de sanção quando do seu descumprimento.

Sabemos que é dever da administração tributária zelar pela celeridade da solução de litígios, no entanto, no intuito de se estabelecer esta celeridade e atender ao princípio da eficiência, não pode a administração criar normas punitivas dela própria pela desobediência a um prazo estabelecido. Aí sim estaria agindo *contra legem* ao realizar a exclusão de crédito tributário, dos juros ou multas a ele relativos.

Observe-se, em complemento à falta de sanção quanto ao descumprimento do prazo impróprio estabelecido pela norma do art. 24, da Lei nº 11.457/2007, que mesmo nos casos em que o contribuinte se socorre do Poder Judiciário para fins de fazer valer o cumprimento deste prazo, as decisões operam no sentido de determinar a realização da análise, nunca no sentido de realizar qualquer exclusão de parte dos créditos tributários exigidos.

Pelo exposto, ante a ausência de norma sancionatória decorrente da inobservância do prazo alegado, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

