



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10805.721765/2011-36  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.511 – 1ª Turma  
**Sessão de** 3 de abril de 2018  
**Matéria** Preço de Transferência  
**Recorrente** DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

CONCOMITÂNCIA. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 243/2002.

Não é possível o conhecimento da questão da concomitância pelo não estabelecimento de divergência entre acórdãos recorrido e paradigma, não se avançando, pois, quanto ao seu mérito e, menos ainda, na ilegalidade da IN n. 243/2002, não apreciada pela instância *a quo*.

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

Ano-calendário: 2006

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

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que, neste, estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial. No mérito, na parte conhecida, (ii) quanto aos fretes, seguros e imposto de importação, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (iii) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc"

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## **Relatório**

**Na condição de relator "ad hoc" para formalização do presente acórdão, cumpre observar que os parágrafos que seguem quanto ao "relatório" e ao "voto vencido" foram elaborados pela i. Doutora Daniele Souto Rodrigues Amadio, relatora originária dos autos que não mais integra o Colegiado.**

Tratam-se de **autos de infração** (E-fls. 671 ss.) formalizados para a exigência de IRPJ e CSLL relativamente ao ano calendário 2006, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, decorrente da acusação fiscal de não adição da totalidade dos custos de insumos importados adquiridos de pessoas vinculadas pela DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA, antes de sua incorporação pela autuada, nos ajustes de preços de transferência, seguindo as regras da Instrução Normativa n. 243/02, no lugar da IN n. 32/01, que no ver da empresa significaria observar o artigo 18 da Lei n. 9.430/96.

Para uma leitura mais detalhada, transcreve-se, com a licença da extensão, trecho do **Termo de Constatação e Encerramento Parcial** (E-fls. 659 ss.):

*"Período fiscalizado*

*1 Esta fiscalização, sob o amparo do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 08.1.85.00-2011.00049-9, teve-se à verificação do cumprimento das obrigações tributárias decorrentes das regras de preços de transferência dos produtos importados no ano de 2006.*

*Responsabilidade tributária*

*2 A DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL (DELPHI) incorporou, em 29/12/2007, a DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL (DIESEL), CNPJ n.º 49,871.155/0001-92, tornando-se responsável pelas obrigações tributárias decorrentes desse evento, em razão do disposto no artigo 207 do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99):*

*(...)*

*Cálculos dos preços de transferência*

*3 Foram adotados os três métodos previstos na legislação para avaliação dos bens importados.*

*4 Para a maior parte dos produtos, a Contribuinte adotou o Método do Preço de Revenda Menos Lucro com margem de 60% - PRL 60%, utilizando-se, no entanto, da sistemática prevista na Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, embora na época da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, vigesse a metodologia estabelecida pela instrução Normativa SRF n.º 243/2002.*

*5 As razões que levaram a empresa a optar por tal procedimento foram esposadas no Mandados de Segurança n.º 2007.61.00.034048-7.*

*6 No **mandamus**, foi prolatada, em 1ª Instância, sentença denegatória da segurança pleiteada, não dando guarida à alegada ilegalidade que teria sido veiculada nas disposições contidas na IN SRF n.º 243/2002. A empresa apelou ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, obtendo decisão favorável, em acórdão publicado em 14/09/2010, que afasta a aplicação da sistemática de cálculo estabelecida no ato administrativo antes mencionado.*

*7 Embora o assunto encontre-se **sub judice**, posto que a Fazenda impetrou Recursos e Extraordinário, não podendo o mérito ser discutido pela Contribuinte em sede de contencioso administrativo, em razão da prevalência da decisão judicial, cumpre-nos fundamentar este lançamento tributário, em relação aos procedimentos que devem ser seguidos para a apuração dos preços de transferência praticados na importação, na hipótese de arbitramento efetuado com a utilização do método do preço de revenda com a dedução da margem de lucro de 60% - PRL 60%, lastreado na regulamentação trazida pela*

Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

8 A redação originai do artigo 18, da Lei 9.430/96, era a seguinte:

(...)

9 Nota-se que tanto o preço parâmetro do PRL, quanto a margem de vinte por cento, constituem parcelas sobre o preço de revenda de mercadoria importada. Utilizar valor distinto do de revenda para fundamentar o cálculo do preço limite implicaria criar um novo método. No PRL somos sempre obrigados a utilizar margens brutas determinadas sobre aquilo que foi importado e revendido logo a seguir.

10 Posteriormente, o legislador estendeu a aplicação do PRL para as empresas industriais que agregam valor às matérias-primas e produtos que importam, dispondo no art. 2º da Lei 9.959/2000, que :

(...)

11 O texto legal é bastante claro. Ao prescrever o cálculo da margem bruta de lucro, determina que seja considerado 60% sobre o valor líquido de revenda, portanto, daquela parcela que foi importada e, posteriormente, revendida. É extremamente importante notar que o art. 2º da Lei no 9.959/2000 nunca estabeleceu que fosse considerado "60% sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País".procedimento distinto do que foi determinado no texto da Lei, ou seja, margem de 60% do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.

12 A sistemática de cálculo pretendida pela Contribuinte foi originariamente definida na IN SRF nº 113/2000 e, posteriormente, reiterada na IN SRF nº 32/2001, e não pela legislação ordinária.

13 É fundamental perceber que a forma de cálculo, baseada na margem de lucro de 60% sobre o valor líquido de venda do produto fabricado, foi estabelecida administrativa pela SRF e é procedimento distinto do que foi determinado no texto da Lei, ou seja, margem de 60% do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.

14 A regulamentação trazida pela IN SRF nº 243/2002 deixou de ir além da lei, como cabe a uma boa norma administrativa. Trata-se de uma sistemática de apuração dos preços e margens fundamentada no valor de revenda dos bens importados, conforme o exigido pela Lei.

15 Apuramos, ainda, que alguns produtos importados foram revendidos diretamente e também utilizados na produção de outros bens. Nesses casos, ao refazermos os cálculos, conformando-os aos procedimentos previstos na IN nº 243/2002, obtivemos o preço parâmetro pela ponderação entre os preços parâmetros resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e de 60%.

16 Esse procedimento tem como base a Lei no 9,430, de 1996, cujo art. 18, não deixa margem para dúvidas quanto aos métodos efetivamente aplicáveis às operações que menciona:

(...)

17 A simples leitura do dispositivo apresentado conduz o intérprete à conclusão de que são três, e não mais do que três, os métodos aplicáveis às operações de importação entre vinculadas.

18 A própria Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal - Cosit, na Solução de Consulta nº 5, de 01 de setembro de 2006, a seguir transcrita, ratificou que existem apenas três métodos, não distinguindo duas modalidades de PRL, mas, sim, apenas duas formas de cálculo:

(...)

19 Portanto, como em momento nenhum os dispositivos legais de regência mencionam as expressões PRL Revenda (PLR-20) e PRL Produção (PRL-6Q), mas apenas o Método do preço de Revenda menos o Lucro (PRL), não há como se defender tal segregação, porque não se pode, especialmente na esfera administrativa, diferenciar conceitos que o legislador sequer enumera.

20 As margens de lucro de 20% e 60% não são "métodos", mas apenas componentes do cálculo de um método (PRL), conforme se depreende da expressa redação do artigo 18 da Lei n.º. 9.430/96 (alterada pela Lei n.º. 9.959/2000) e, dessa forma, têm a mesma relevância e hierarquia que as corretagens, comissões, descontos incondicionais e outros custos que podem ser abatidos do preço de revenda. Do mesmo modo que ninguém proclama a existência do "método das comissões" ou do "método das corretagens", não cabe falar em método PRL-20 ou PRL-60, que, em verdade, são apenas margens presumidas estabelecidas em lei, no caso de o importador optar pelo método PRL - cujo caráter de arbitramento é de rigor - em detrimento de métodos que ele próprio pode utilizar, sem margens normativas, como é o caso do PIC (Preços Independentes Comparados).

21 Note-se que as referidas margens estão previstas em itens pêndulos à alínea **d**, do inciso II, do artigo 18, o que lhes confere subordinação, e não independência, em relação ao Método PRL, por expressa determinação da LC 95/98:

"Art. 10. (...)

22 A interpretação do dispositivo é clara e incontestável, pois estabelece a concatenação lógica das construções normativas, nas **quais itens são desdobramentos de alíneas e alíneas são desdobramentos de incisos**. Portanto, se o método PRL está previsto no inciso II do artigo 18 (como os outros dois métodos), suas alíneas e itens lhe são subservientes, e não o contrário.

23 Ambas metodologias de cálculo - para a utilização da margem de 20% ou a de 60% - embora pareçam, em um exame perfunctório, díspares, são, na realidade, intrinsecamente idênticas, de tal sorte que poderiam, com pequenos ajustes, ser fundidas em uma única sistemática. Em ambos os casos, o que se busca é identificar-se o bem importado foi revendido, tanto diretamente, quanto como parte de outro produto, com uma margem de lucro mínima.

24 Tendo em vista a redação do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, pode-se chegar à interpretação alcançada pelo § 2o do art. 4 o da Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, de que ao se eleger um método, seja o PIC, o PRL e o CPL, para se calcular a média aritmética ponderada dos preços parâmetros, este deverá ser por todo o período de apuração do imposto de renda.

25 Dessa forma, se o PRL for o método eleito para se apurar o preço parâmetro de determinado insumo importado de empresa vinculada, este método deverá permanentemente ser adotado para efeito do cálculo do preço parâmetro médio ponderado durante todo o período anula de apuração. Da mesma forma se aplica ao PIC e ao CPL Na hipótese de utilização do cálculo do preço parâmetro para um mesmo insumo importado, de mais de um método, cabe a prerrogativa de se considerar dedutível o maior valor apurado.

26 Assim sendo, considerando-se que o Método PRL é definido "como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos", decorre a conclusão lógica de que, nos casos em que parte da importação de determinado bem se destinar à produção e parte à revenda direta, há que se proceder à ponderação de acordo com as quantidades revendidas utilizando-se a margem de 20%, ou à produção, com a observância da margem de 60%, em atenção à distinção

prevista nos itens 1 e 2 da alínea "d" do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

27 Idêntica metodologia foi aplicada na apuração do preço médio ponderado do PRL, relatada nos itens anteriores, nos casos em determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, podendo gerar preços parâmetros distintos para cada bem final envolvido.

28 Notamos, ainda, que a empresa não considerou os valores relativos à quantidade e ao valor do estoque inicial na apuração do preço praticado.

29 A IN SRF nº 243/2002 é clara ao determinar, em seu artigo 12, § 3º, que as mercadorias constantes no estoque no início do período, valorado pelo custo de importação, devem ser adicionadas às compras do ano sob análise para que se chegue ao preço a ser comparado com o preço parâmetro, proveniente das vendas do período.

30 Diferentemente dos outros dois métodos transacionais previstos na legislação de preços de transferência, destinados à avaliação de bens, serviços ou direitos adquiridos de pessoas vinculadas, nos quais os preços parâmetro e praticado devem ser construídos no período da importação ou aquisição, no PRL, a averiguação da ocorrência ou não da transferência de lucro para o exterior, em consonância com os pressupostos da legislação pátria, dar-se-á no momento da revenda dos itens comprados do exterior.

31 Sob o método PRL, os preços parâmetro e praticado estão inextricavelmente ligados, posto que são usualmente obtidos a partir dos mesmos artigos importados. De um modo simples, é a partir do custo que a empresa fixa o preço de venda de seus produtos, serviços ou direitos, de forma a assegurar margem de lucro bruto que remunere adequadamente todos os fatores de produção. Não é diferente o que prescreve a legislação de preços de transferência, embora, para efeitos tributários, a margem de lucro encontre-se fixada em lei.

32 Toda a quantidade disponível, contida no estoque inicial e a que a ela se junta, proveniente das compras externas efetuadas ao longo do ano, valoradas uma e outras, para efeitos do arbitramento exigido nas normas de preços de transferência, pelo custo de importação do período que respeitam, comporão o preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro obtido a partir da revenda desses mesmos itens importados.

33 A DIESEL, ao avaliar alguns bens adquiridos de vinculadas no exterior, utilizou o Método dos Custos de Produção mais Lucro - CPL. Durante o procedimento de auditoria, apenas nos foram apresentadas planilhas demonstrativas das rubricas componentes do custo de fabricação de tais bens importados.

34 Apesar de requerida a comprovação dos valores atribuídos aos custos de produção, a empresa não logrou fornecer nenhuma documentação que desse suporte ao preço parâmetro declarado, razão pela qual o método apresentado pela pessoa jurídica foi desconsiderado, adotando-se o método PRL.

35 Por último, para os produtos submetidos ao método dos Preços Independentes Comparados - PIC, tomamos ambos os preços, praticado e parâmetro, na condição Free On Board (FOB) e ajustamos a quantidade consumida no período.

36 Isto posto, recalculamos os preços de transferência, fazendo uso nesta feita metodologia estipulada na Instrução Normativa nº 243/2002, apurando os valores constantes das memórias de cálculo integrantes deste termo e cujo resumo apresentamos no Anexo I

Multa de lançamento de ofício

37 Os valores devidos a título de imposto de renda da pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro líquido, apurados a partir da base de cálculo acima discriminada, foram acrescidos da multa de 75%, prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, em razão de não estar a empresa, na época de vencimento dos respectivos tributos, protegida por nenhuma condição de suspensão de exigibilidade, posto que o Mandado de Segurança foi impetrado apenas em 12.12.2007.

*Compensação da base negativa da CSLL*

38 No controle do saldo da base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido fornecido pela empresa não consta o valor compensado em razão do lançamento efetuado em 2010, decorrente da fiscalização de preços de transferência do ano base d2005.

39 No presente lançamento, referente às operações de importação do ano de 2006, estamos igualmente compensando parte do saldo da base negativa da CSLL, restando o montante demonstrado no quadro abaixo: .

(...)

*ENCERRAMENTO PARCIAL*

41 Este Termo de Verificação representa encerramento parcial desta ação fiscal, na medida em que abrange apenas as operações conduzidas pela DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA. As importações efetuadas diretamente pela DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA serão analisadas em outra oportunidade.

(...) (Sublinhou-se)

Insurgindo-se contra o lançamento, a Recorrente apresentou **Impugnação** (E-fls. 714 ss.), com os argumentos resumidos pela decisão de primeira instância:

"1. Anota que ele, Contribuinte, Delphi **Automotive** Systems do Brasil Ltda., inscrito no CNPJ sob nº 00.857.758/000140, incorporou a pessoa jurídica Delphi **Diesel** Systems do Brasil Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 49.871.155/000192, isso em 29/12/2007.

Ocorre que esta última disputava, e ainda disputa, questão atinente à suposta ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, isso nos autos do Mandado de Segurança sob nº 2007.61.00.0340487.

Em tal feito teve a incorporada a emissão de provimento judicial favorável ao seu ponto de vista já em sede de apelação, conforme julgado em Acórdão produzido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (sobre tal aguarda-se o processamento de recursos especial e extraordinário opostos pela Fazenda Nacional). Isso considerado, e haver-se-ia de obstar a imputação de multa de ofício ao presente feito, certo que suspensa a exigibilidade do crédito tributário já no momento de lavratura da autuação. Esse mesmo argumento seria serviente para determinar a nulidade in totum das exigências correntes, já que, ao se vincularem a dispositivo normativo (a IN SRF nº 243, de 2002, no caso) posto de lado por tutela judicial, erra-se na capitulação legal da hipótese fática ao se insistir, justamente, no dito dispositivo.

19. Assim, em conclusão, tem-se que no momento da lavratura dos Autos de Infração os critérios de cálculo relativos ao PRL na forma em que previstos na IN SRF nº 9.430/96 eram (como ainda são até o presente momento) inaplicável à Requerente, por força de decisão judicial, o que implica a suspensão da exigibilidade de eventual débito tributário decorrente da aplicação dos referidos critérios de cálculo.

20. Entretanto, muito embora a exigibilidade do suposto débito tributário exigido por meio dos Autos de Infração em questão estivesse suspensa em virtude de decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança da Diesel, a D. Fiscalização deixou de lavrar as autuações na forma do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, e teve por bem exigir da Requerente a multa punitiva de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o que é absolutamente descabido.

[...]

23. Desse modo, a presente autuação fiscal não poderia subsistir, uma vez que a D. Fiscalização deixou de considerar o afastamento das regras de cálculo para o método PRL previstas na IN SRF nº 243/02 pelo Acórdão prolatado no Mandado de Segurança Diesel [...].

2. Para efeito de cômputo do preço praticado (preço/custo de aquisição) dos itens então sujeitos ao controle pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, não se poderia nele incluir as rubricas de despesas com seguros, fretes e tributos incidentes na operação, certo que determinados estes últimos em face de terceiro não vinculado ao Contribuinte. Mais, não poderia a Fiscalização deixar de considerar no cômputo da quantidade de cada item que, enfim, se acreditou merecedor de ajustes em seus custos de importação (para efeito de limitação da respectiva dedutibilidade no cálculo do IRPJ e da CSLL), os estoques finais deles, assim formados em 31/12/2006.

35. Como se vê, o custo levado em consideração pela D. Fiscalização incorpora uma série de valores incorridos pela Requerente no Brasil, com parte não vinculada. Referidos custos jamais poderiam ser considerados pela D. Fiscalização na apuração do preço médio de aquisição, pois são custos incorridos com terceiros e que não poderiam estar sujeitos a qualquer tipo de manipulação de preço. Por essa razão, também não deveriam se sujeitar a ajustes de preços de transferência.

36. Outra inconsistência notada no cálculo da D. Fiscalização para apuração do preço médio de aquisição foi a não desconsideração do saldo final, ou seja, a não subtração dos insumos e produtos que foram importados em 2006, mas não consumidos naquele ano-calendário.

3. Pertinente aos cálculos mesmos levados a cabo pela Fiscalização, entende descabida a ponderação havida entre o Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL com margem de lucro de 60% (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, inciso II, mas considerado, entre os itens da sua alínea “d”, o de nº 1 – nomeie-se PRL60%) e o Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL com margem de lucro de 20% (mesma Lei, mesmos artigo inciso, mas considerado, entre os itens de sua alínea “d”, o de nº 2; nomeie-se PRL20%).

4. Diz que, sobre um ajuste que promovera por conta do Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL e pertinente à variável “juros praticados pelos fornecedores estrangeiros”, não estaria obrigado a maiores detenções de comprovação.

14. Por último, a D. Fiscalização desconsiderou os ajustes financeiros realizados pela Requerente com relação aos preços, sem qualquer justificativa legal para tanto.

[...]

(viii) o ajuste do preço parâmetro calculado pelo Método PRL com relação aos juros praticados pelos fornecedores estrangeiros é medida que, no caso do inciso II do § 6º do artigo 12 da IN SRF nº 243/02, não está condicionada a qualquer espécie de comprovação por parte do contribuinte, motivo pelo qual deve ser excluída da autuação a parcela relativa a esses ajustes;

5. Diz d'uma retificação procedida pela Fiscalização, com base art. 11 da IN SRF nº 243, de 2002, nos ajustes feitos por ele, Contribuinte, quando do uso do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC (art. 18, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996). Sugere que tal retificação, sobre considerar apenas as importações havidas no curso do ano calendário de 2006, seria descabida.

6. A multa de ofício (a se considerar vencida a argumentação sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário aqui formalizado), no patamar em que exigida, configuraria verdadeira hipótese de confisco, com imediata ofensa ao disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição.

7. Inconstitucional seria o uso da taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para efeito de cálculo dos juros de mora. Ainda nesse ponto, sobre eventual má sorte no presente processado, a título de resguardo futuro, já pondera sobre a impossibilidade de incidência de juros de mora (no caso, estimada pela taxa em comento) sobre a multa de ofício, isso quando se vir na circunstância de solver o total do débito aqui constituído.

45. Ainda que os juros de mora incidam apenas sobre o valor dos tributos lançados, a Requerente, 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.

46. 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!"

A autuação, no entanto, foi mantida por decisão da **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I** (E-fls. 864 ss.), sintetizada pela seguinte ementa:

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

Ano calendário: 2006

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.** Na apuração dos preços praticados segundo o Método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO-PARÂMETRO. ESTOQUES FINAIS.** Na apuração dos preços parâmetro segundo o Método PRL não há previsão de se considerar, como elemento redutor da quantidade do produto adquirido/importado enfim sujeito a ajuste, o importe registrado em estoque final. Tal possibilidade se abre, sem dúvida, com a Normativa SRF nº 243, de 2002, mas apenas sob o viés contábil.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PONDERAÇÃO.** Na hipótese de um mesmo bem importado ser aplicado na produção de mais de um produto, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do PRL com margem 60%. O mesmo caso um bem importado ser parcialmente aplicado em processo produtivo e parcialmente revendido, oportunidade em que a ponderação se dará entre os resultados apurados segundo o PRL com margem de 20% e aqueles outros computados segundo o PRL com margem de 60%.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano calendário: 2006

**INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.**

*Cumprida à Administração Tributária aplicar a Lei de ofício. Por outra, em nível administrativo, não se afasta a aplicação de Lei, não se declara a sua inconstitucionalidade. Entendimento já consolidado, inclusive, no enunciado nº 02 da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF.*

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60%. AJUSTE, IN SRF nº 243, de 2002. ILEGALIDADE. CONCOMITÂNCIA DA DISCUSSÃO COM A ESFERA JUDICIAL.** *Se a questão (ponto controvertido) em debate no processo administrativo é levada à apreciação do Poder Judiciário, a Autoridade Tributária, originalmente competente para proferir decisão sobre a contenda, deixa de sê-lo: a competência para decidir desloca-se da esfera da Administração para a do Poder Judiciário.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano calendário: 2006*

**SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO.** *Não caracteriza hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário a colhida de tutela judicial em sede de apelação, certo que o provimento original (formado em instância primeira) fora denegatório seja de medida liminar, seja meritoriamente, e considerado ainda o recebimento do dito recurso tão só sob o efeito devolutivo, bem que inexistente ainda notícia de reversão de tal condição junto ao Tribunal competente por medida processual autônoma que seja.*

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido."*

Em face dessa decisão que manteve o posicionamento fiscal, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (E-fls. 900 ss.), deduzindo suas razões, com acréscimo a respeito da tempestividade.

A turma *a quo* então julgou o recurso voluntário com o **Acórdão n. 1103-000.835** (E-fls. 1074 ss.), que contou com a seguinte ementa, registrando-se haver pontos obscuros e contraditórios entre as razões de decidir, o resultado dos tópicos e o que anotado na ementa, que permaneceram não elucidados em decisão seguinte:

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

*Ano-calendário: 2006*

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE.** *Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).*

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL 60%. LEGALIDADE.** *É lícito considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem*

*produzido, uma interpretação que se coaduna com a melhor leitura da fórmula contemplada na lei e com o controle dos preços de transferência no Brasil.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO PRL. Na apuração dos preços praticado, assim, como dos preços parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. APECIAÇÃO. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula Carf nº 2), isso porque, a instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.*

*JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. Os juros de mora são devidos unicamente sobre os tributos, não tendo sua incidência sobre a multa de ofício.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos acordam os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria em NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."*

Em face do referido acórdão, primeiramente, a contribuinte opôs **embargos de declaração** (E-fls. 1103 ss.), sustentando as seguintes omissão e contradição:

#### *"II. DA OMISSÃO*

*No presente processo administrativo discute-se a cobrança do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ") e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido ("CSL"), decorrente da aplicação das regras de preços de transferência no ano-calendário de 2006. O ponto central de discussão é a ilegalidade do artigo 12 da IN SRF 243/02, adotado pela D. Fiscalização para fins do cálculo do "preço parâmetro" segundo o método PRL 60%, em comparação ao previsto na Lei 9.430/96 adotado pela Embargante.*

*Além dessa questão central e de outras subsidiariamente relacionadas, discute-se no processo administrativo a suposta concomitância da presente discussão administrativa em relação às discussões judiciais travadas nos Mandados de Segurança n.ºs 2007.61.00.031518-3 (ajuizado pela ora Embargante) e 2007.61.00.034048-7 (ajuizado pela empresa Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda. - "Delphi Diesel").*

*O. Acórdão embargado entende pela suposta concomitância entre o processo administrativo e as medidas judiciais, pelo que o Recurso Voluntário da Embargante não foi conhecido, no que diz respeito à discussão central dos autos (ilegalidade do artigo 12 da IN SRF 243/02).*

*Em que pese a alegação de concomitância, o v. Acórdão embargado não poderia desconsiderar (se omitir com relação) as circunstâncias fáticas que distinguem a presente discussão administrativa das discussões judiciais mencionadas. Passa-se a examinar as omissões.*

*No que diz respeito ao Mandado de Segurança n.º 2007.61.00.031518-3, o v. Acórdão embargado não poderia desconsiderar que: (i) conforme reconhecido no item 5 do referido Termo de Constatação e Encerramento anexo ao Auto de Infração, a Embargante desistiu do Mandando de Segurança n.º*

2007.61.00.031518-3 (e teve a sua desistência devidamente homologada pela Justiça Federal) em 11.12.2008. data anterior à lavratura do Auto de Infração; e (ii) como também foi reconhecido no item 5 do Termo de Constatação e Encerramento, não foi proferida sentença de mérito nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.031518-3 inexistindo qualquer espécie de "coisa julgada" formal ou material que pudesse influir ou mesmo prejudicar a análise do Recurso Voluntário na esfera administrativa.

Já no que diz respeito ao Mandado de Segurança nº 2007.61.00.034048-7 (da Delphi Diesel), o v. Acórdão embargado não poderia desconsiderar que:

(i) não obstante a empresa Delphi Diesel tenha sido incorporada pela Embargante em 29.12.2007 (e que, portanto, a Embargante tenha se tornado sucessora a título universal da Delphi Diesel), a situação de fato e de direito levada ao Poder Judiciário no Mandado de Segurança nº 2007.61.00.034048-7 está relacionada apenas a operações da empresa Delphi Diesel e, assim, não deveriam aproveitar ou prejudicar as operações realizadas pela Embargante no período de 2006 (anteriores à incorporação);

(ii) a D. Fiscalização impôs a multa punitiva de 75% nas autuações e também segregou as autuações lavradas contra a Embargante em dois conjuntos de autos de infrações, sendo que as autuações objeto do presente processo administrativo se referem apenas às operações realizadas pela Embargante em 2006, e as operações realizadas pela Diesel em 2006 são objeto de autuações tratadas em outro processo administrativo (nº 10805.721766/2011-81). Esses fatos também evidenciam a inexistência de concomitância, pois: (a) se a presente autuação fosse lavrada para evitar decadência do direito de o Fisco formalizar exigência de tributos discutidos em medida judicial, não seria possível a imposição de multa punitiva; e (b) seria desnecessário o desmembramento em autuações distintas; e

(iii) em Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região ("TRF3"), que deu provimento ao Recurso de Apelação interposto pela Delphi Diesel nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.034048-7/SP, foi expressamente mencionado que deve-se garantir à demandante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme ditames do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2002, da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos anos-calendário de 2002 e subseqüentes, até a incorporação da proponente, noticiada a fls. 282/313".

A análise conjunta dos itens (i) a (iii) acima é de fundamental importância para constatação da omissão do V. Acórdão embargado e da inexistência de concomitância.

Com efeito, resta claro na decisão do TRF3 que o objeto da medida judicial e os efeitos das decisões nela proferidas se limitam aos fatos geradores praticados pela Delphi Diesel até a data de sua incorporação pela ora Embargante. Isto é, foi expressamente reconhecido que o objeto da medida judicial não se estende aos fatos geradores discutidos no presente auto de infração (lembrando que os fatos geradores ocorridos em 2006, no âmbito da Delphi Diesel, são objeto de processo administrativo distinto, de nº 10805.721766/2011-81).

Esse fato é extremamente relevante e não poderia ser desconsiderado pelo v. Acórdão embargado, pois, se prevalecer o entendimento pela concomitância, além de não obter julgamento de mérito na esfera administrativa, a Embargante não poderá utilizar os efeitos de decisão judicial favorável para suspender ou extinguir o débito discutido no presente processo administrativo. Isso porque o objeto, da medida judicial da Delphi Diesel, como reconhecido expressamente

*pelo TRF3, não compreende os fatos geradores da Embargante, mas apenas os da Delphi Diesel até a data de sua incorporação pela Embargante.*

*São gravíssimas as potenciais conseqüências da omissão perpetrada pelo v. Acórdão embargado, principalmente ao deixar de observar que o objeto da medida judicial da Delphi Diesel (e os efeitos de eventual decisão, favorável ou desfavorável") não alcança os fatos geradores da Embargante discutidos no presente Auto de Infração (e são inclusive discutidos em processo administrativo distinto, de nº 10805.721766/2011-81).*

*Portanto, devem ser sanadas as omissões apontadas, para que: (i) se reconheça no v. Acórdão recorrido que tanto a impetração do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.031518-3, quanto a impetração pela Diesel do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.034048-7, não representaram qualquer espécie de renúncia à esfera administrativa com relação ao caso concreto a ser debatido nos autos do presente processo administrativo, e tampouco podem prejudicar o curso normal do mesmo; e (ii) seja conhecido e julgado o Recurso Voluntário em sua integralidade, em vista da inexistência de concomitância coma via judicial.*

### **III. DA CONTRADIÇÃO**

*Em que pese ter reconhecido a concomitância entre a discussão administrativa e judicial (com exigibilidade suspensa, em razão de decisão favorável proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.034048-7), o v. Acórdão embargado manteve a multa punitiva de 75% consubstanciada no auto de infração.*

*Verifica-se, dessa forma, contradição no v.' Acórdão embargado, pois se reconhecido que o objeto do presente auto de infração é o mesmo da medida judicial (o que se admite apenas para argumentar, em vista de tudo que foi apontado no item II acima não seria possível a manutenção da multa de 75% sob pena de ofensa ao artigo 63 da Lei 9.430/96: [...]*

*A decisão favorável nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.034048-7 foi proferida em 19.10.2010, suspendendo a exigibilidade dos débitos em discussão a partir de então. O presente auto de infração, por seu turno, foi lavrado em 6.9.2011 (quase 1 ano após ter sido proferida a aludida decisão).*

*Portanto, na absurda hipótese de ser reconhecida a concomitância, ao menos deve ser sanada a contradição relacionada à lavratura de auto de infração para evitar decadência de débito com exigibilidade suspensa por força de decisão em medida judicial, afastando-se a exigência da multa de 75%. Esse entendimento, aliás, encontra respaldo na jurisprudência desse E. CARF, [...].*

*17. Portanto, na absurda hipótese de ser mantido o entendimento pela concomitância do presente processo administrativo com as medidas judiciais, a contradição apontada deve ser sanada, para que se afaste a cobrança da multa de 75% sobre o valor da exigência discutida no auto de infração.*

### **IV. CONCLUSÃO**

*Diante de todo o exposto, a Embargante requer sejam acolhidos os presentes Embargos de Declaração para que:*

*(i) sanando-se a omissão apontada, seja reconhecida a inexistência de concomitância do presente processo administrativo com os Mandados de Segurança nºs 2007.61.00.031518-3 (em que houve desistência e extinção da ação sem julgamento de mérito, antes da lavratura do auto de infração) e 2007.61.00.034048-7 (ajuizado pela Delphi Diesel, em que há decisão expressa do TRF3 apontado que o objeto daquela medida judicial, assim como os efeitos das decisões nela proferidas, alcançam apenas os fatos geradores da Delphi Diesel anteriores à sua incorporação pela Embargante, sendo que há processo*

*administrativo distinto para discussão dos fatos geradores daquela sociedade). Como consequência, o v. Acórdão embargado deve ser retificado e o Recurso Voluntário deve ser integralmente conhecido, para que esse E. CARF examine todas as questões de fato e de direito apresentadas pela ora Embargante; e (ii) na absurda hipótese de ser mantido o entendimento pela concomitância, o que se admite apenas para fins de argumentação, ao menos deve ser sanada a contradição relacionada à lavratura de auto de infração para evitar decadência de débito com exigibilidade suspensa por força de decisão em medida judicial, afastando-se a exigência da multa de 75%."*

Os embargos foram rejeitados por **despacho** (E-fls. 1168 ss.) que compreendeu não apontadas objetivamente a omissão e contradição alegadas.

A contribuinte interpôs, assim, **Recurso Especial** (E-fls. 1183 ss.), enumerando como objeto as questões abaixo, embora tenha discorrido efetivamente em sua peça para demonstrar a divergência sobre os pontos i, iii e iv:

(i) inexistência de concomitância da presente discussão administrativa com a discussão judicial travada nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.031518-3, ajuizado pela Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda. ("Delphi Diesel");

(ii) ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa nº 243, de 2002 ("IN 243/02"), por ter inovado o critério de apuração de preço parâmetro indicado no artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996 ("Lei 9.430/96"), para o PRL 60;

(iii) necessidade de desconsideração de custos e despesas com frete e seguros contratados com terceiros (no exterior e no Brasil), para fins de consideração do preço FOB (em detrimento do preço CIF adotado pela autoridade fiscal); e

(iv) impossibilidade de cobrança dos juros SELIC sobre a multa de ofício, já que tais acréscimos somente poderiam recair sobre valor de tributo (e não sobre penalidades, como defendido pela autoridade fiscal).

O **despacho de admissibilidade** (E-fls. 1370 ss.) deu-lhe seguimento com relação às três matérias recorridas, aceitando-se todos os paradigmas apresentados, manifestando-se a Fazenda Nacional em suas **contrarrrazões** (E-fls. 1377 ss.) apenas sobre as duas últimas.

Passa-se, então, à apreciação do recurso da contribuinte.

## Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

### *Conhecimento do Recurso Especial*

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, observa-se que a recorrente enumerou em seu recurso como objeto quatro matérias, não discorrendo especificamente sobre a segunda, a fim de demonstrar divergência: (i) concomitância, (ii) ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa n. 243/02, (iii) inclusão de seguro, frete e imposto de importação e (iv) não incidência de juros sobre multa.

No recorte das divergências apontadas, conheço o recurso quanto aos itens iii e iv, assim como o fez o despacho de admissibilidade. Dele discordo, porém, no que se refere ao primeiro ponto, relativamente à concomitância, quando assim dispôs:.

*"De fato, verifica-se que, diante de casos praticamente idênticos, diferente basicamente quanto aos respectivos períodos, tendo como interessada a própria Recorrente, posicionaram-se, recorrido e paradigma, de modos opostos.*

*De um lado, no recorrido, entendeu-se que, no mandado de segurança cuja autora foi incorporada pela Recorrente, a discussão ali travada resultaria em renúncia à instância administrativa, tanto no que diz respeito às operações de importação da incorporada quanto da Recorrente.*

*Por outro lado, no paradigma, consignou-se que os efeitos do mandado de segurança impetrado pela incorporada a ela se limitavam, não alcançando as operações realizadas pela Recorrente.*

*Ante o exposto, constatada a divergência jurisprudencial, o recurso especial deve ter seguimento quanto a este primeiro ponto."*

Isso porque, em primeiro lugar, muito embora nos dois acórdãos comparados estivessem em questão autuações decorrentes de acusações fiscais semelhantes, envolvendo as mesmas empresas, mas com relação a períodos diversos, como colocado pela recorrente e assumido pelo despacho de admissibilidade, me parece que há um ponto de diferenciação fundamental: enquanto no paradigma consignou-se estar se tratando de operações tanto da DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA quanto da DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA, no Termo de Constatação e Encerramento Parcial do presente processo foi expressamente registrado que só se estaria diante de importações efetuadas pela DIESEL e que as operações da AUTOMOTIVE só seriam analisadas noutra oportunidade. Leia-se:

*"41 Este Termo de Verificação representa encerramento parcial desta ação fiscal, na medida em que abrange apenas as operações conduzidas pela DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA. As importações efetuadas diretamente pela DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA serão analisadas em outra oportunidade."*

Daí porque se pode verificar que a análise da concomitância, no presente caso, restringe-se à renúncia à esfera administrativa neste processo n. 10805.721765/2011-36, pela DIESEL, em função da impetração do Mandado de Segurança n. 2007.61.00.034048-7, o qual ainda pendia de julgamento ao tempo da autuação e cujo objeto referia-se à ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa n. 243/2002.

De outro turno, no acórdão paradigma n. 1202-000.835, levou-se em conta não só a referida concomitância, mas também a renúncia administrativa, desta vez pela AUTOMOTIVE, em função da impetração do Mandado de Segurança n. 2007.61.00.031518-3, entendendo-a inexistente, possivelmente em razão da desistência homologada deste processo judicial, motivo pelo qual permaneceria a discussão administrativa para a AUTOMOTIVE. Veja-se:

A empresa autuada, Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda, CNPJ nº 00.857.758/0001-40, (a seguir denominada simplesmente DELPHI), incorporou, em 29/12/2007, a Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda, CNPJ nº 49.871.155/0001-92, (a seguir denominada simplesmente DIESEL), tornando-se responsável pelas obrigações tributárias decorrentes desse evento. Dessa forma, o procedimento fiscal levado a efeito no ano de 2009 ocorreu simultaneamente nas duas empresas citadas, de modo que a empresa incorporadora é que restou autuada.

(...)

ii) com relação a essa matéria, as empresas mencionadas impetraram os Mandados de Segurança de nº 2007.61.00.031518-3 (DELPHI) e de nº 2007.61.00.034048-7 (DIESEL). No Mandado de Segurança impetrado pela DELPHI não houve sentença, mas apenas decisão denegatória do pedido de liminar, seguida da solicitação de desistência da ação, que foi homologada pela Justiça Federal em 11/12/2008, extinguindo o processo sem análise do mérito (fls. 453). Já no que tange ao Mandado de Segurança formulado pela DIESEL, foi prolatada sentença denegatória da segurança pleiteada, não dando guarida à pretensa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002. A Impetrante apelou ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, encontrando-se o recurso, que foi recebido apenas no efeito devolutivo, aguardando julgamento (fls. 464).

(...)

- o contribuinte não está respaldado em seu procedimento (que desconsiderou as diretrizes da IN SRF nº 243/2002 quanto à apuração do preço-parâmetro segundo o método PRL-60) por nenhum provimento judicial, uma vez que os Mandados de Segurança de nº 2007.61.00.031518-3 (DELPHI) e de nº 2007.61.00.034048-7 (DIESEL) não contém decisões a seu favor;

Assim, entendo que não deva ser conhecida da matéria objeto do lançamento fiscal da empresa Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda (DIESEL), relativamente à adição ao lucro real da parcela relativa ao preço de transferência calculado segundo o método PRL-60 previsto na IN SRF nº 243, de 2002, porque discutida concomitantemente em ação judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.034048-7.

Em vista do mencionado nos itens anteriores, permanecem, ainda, em debate, as seguintes questões: i) adição ao lucro real da parcela relativa ao preço de transferência calculado segundo o método PRL-60, nos termos do previsto na IN SRF nº 243, de 2002, em relação às operações da empresa Delphi Automotive Systems do Brasil (DELPHI), não discutida em ação judicial; ii). exclusão do preço dos produtos importados, das parcelas referentes à taxa Libor e do spread de 3% (três por cento).

Nesse sentido, compreendo que a distinção entre as duas situações não pode ser desconsiderada para fins de leitura da alegação de que os acórdãos recorrido e paradigma foram divergentes quanto à análise da concomitância, especialmente porque - e aqui vem o segundo ponto - no que cuidaram da mesma matéria, qual seja, concomitância em relação às operações da DIESEL, foram coincidentes, ambos confirmando-a.

Em terceiro lugar, penso que ainda que se pretendesse defender que a divergência teria se dado porque no acórdão recorrido teria se afirmado, seguindo a decisão da DRJ, que a empresa incorporadora (AUTOMOTIVE) sucederia o patrimônio da incorporada (DIESEL) e a sua legitimidade processual, penso que além de não ter se discutido especificamente se isso alcançaria as operações da AUTOMOTIVE no processo administrativo ou judicial, como já demonstrado, elas expressamente não faziam parte do objeto da presente autuação, de modo que a decisão recorrida - porque não tratou explicitamente dessa eventual abordagem - não poderia ser interpretada com essa acepção, uma vez que se estaria ultrapassando o seu contexto.

Isso demandaria, também, uma inferência do acórdão paradigma no sentido que teria assumido um pressuposto de que não haveria sucessão para a

incorporadora, quando nada disso foi tratado na decisão e se desconsiderou a concomitância porque não havia provimento judicial que abarcasse as suas operações.

Por essas razões, entende-se que o recurso especial não pode ser conhecido com relação à questão da concomitância, no que se refere ao objeto da presente autuação, vale dizer, as operações realizadas pela DIESEL no ano calendário 2006, apenas no tocante à matéria da ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa n. 243/2002.

Registra-se que não se discutiu na primeira instância, pela própria linha de defesa da recorrente, tal ilegalidade e que se estaria se voltando para a AUTOMOTIVE, mas se baseou na concomitância em relação à DIESEL, para se tratar de outros pontos não renunciados, inclusive a imposição de multa de ofício quando se tinha provimento judicial.

Assim sendo, **VOTA-SE POR CONHECER PARCIALMENTE o Recurso Especial da contribuinte, com relação aos pontos iii e iv citados.**

### *Mérito*

#### *I. Impossibilidade de inclusão de frete, seguro e imposto*

A definição da obrigatoriedade de inclusão dos valores relativos a frete, seguro e imposto de importação no cálculo do preço de transferência, assim como toda construção normativa, deve ser realizada dentro do contexto em que inseridas as regras correlatas, ora se ressaltando o escopo de se impedir a possível manipulação financeira a partir de transações processadas entre companhias locais e pessoas vinculadas suas no exterior, no sentido de evadir tributos potencialmente devidos ao Estado brasileiro.

Nesse cenário em que se impõe a utilização de preços pautados nas condições de livre mercado, é que o artigo 18 da Lei n. 9.430/96 deve ser interpretado, especificamente com o intuito de limitar a dedutibilidade do custo do bem importado ao valor verificado pela aplicação de um dos métodos previstos para a determinação do parâmetro a ser observado nas operações realizadas com parte relacionada.

Por outras palavras, significa dizer que apenas os custos inerentes às transações estabelecidas com pessoas vinculadas que se encontram submetidas ao controle das normas de preço de transferência. Daí porque se compreende, de modo inverso, que os valores relativos a frete, tributo e seguro, quando decorrentes de operações com terceiros – o que é notadamente o caso da relação jurídica fiscal – a elas não estão submetidos.

Isso se afirma, registra-se, ainda que tais quantias sejam pagas diretamente à pessoa vinculada, com sói de ocorrer nas contratações sob a modalidade CIF, e não

diretamente ao Estado ou seguradoras e transportadoras, como acontece na modalidade FOB, na medida em que a relação subjacente verdadeiramente se estabelece entre partes não relacionadas e, portanto, alheias à aplicação das regras de preço de transferência.

Nesse sentido, vê-se que o alcance da Lei n. 9.430/96 refere-se à integração desses valores ao custo, “*para efeito de dedutibilidade*” no cálculo do lucro real, expressão que se fez constar no parágrafo 6º. do artigo 18 da referida lei, de modo que não se coaduna com a interpretação consignada na Instrução Normativa n. 243/2002.

Aliás, anota-se que a exclusão desses valores do preço parâmetro foi confirmada pela Medida Provisória n. 563/12, convertida na Lei n. 12.715/12, que alterou a redação do parágrafo 6º do artigo 18 da Lei n. 9430/96, incluindo o parágrafo 6ºA, com exposição quanto ao motivo das modificações, respectivamente:

*“§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*I não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*II que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*§ 6ºA. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembarço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”*

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

*62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:*

...

*c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;”*

---

*As alterações recentes na legislação de preços de transferência e a leitura dos trechos em destaque demonstram de forma incontestável que a interpretação adotada pela Recorrente está correta."*

Nesse contexto, entendo que merece guarida a pretensão da contribuinte de excluir o valor do frete, seguros e imposto de importação do cálculo dos tributos ora cobrados.

## *II. A não incidência de juros sobre a multa*

Alcançando o último tópico do presente voto, passa-se à manifestação sobre a incidência de juros sobre a multa.

Inicialmente, se compreende que o artigo 161, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional concede autorização para que lei ordinária imponha juros sob taxa com percentual diverso da regra geral de 1% ao mês, como se observa de seu texto:

*“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.*

*§ 1o Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”*

Registra-se, primeiramente, que se compreende que a expressão crédito tributário se refira ao objeto da relação jurídica o qual concede um direito de recebimento por parte do Estado, englobando tanto aqueles valores correspondentes aos tributos, como decorrentes da aplicação de penalidades pelo seu não pagamento, em conformidade com a forma que se lê o artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no mencionado artigo 161, não se consegue dar essa alcance ao termo “crédito” como utilizado pelo legislador para alcançar as multas, porque a redação, após mencionar que este pode ser acrescido de juros se não integralmente pago no vencimento, faz a ressalva: *sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*.

Neste caso, seria ilógico se compreender, portanto, que as multas então estariam compreendidas na expressão crédito, de modo que a interpretação possível que se consegue alcançar a partir deste enunciado é a de que, muito embora ele autorize a imposição de juros, e num patamar diverso de 1% caso haja previsão legal específica, não alcança as penalidades aplicadas em função do não pagamento integral no vencimento.

A partir dessa norma geral, compreende-se que se deve entender legítima a fixação de seus índices próprios pela legislação federal e que a leitura das demais regras

que envolvem o tema deve ser feita dentro dessa moldura que estabeleceu, como sói ocorrer com artigo 61 da Lei n. 9.430/96:

*“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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 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. [\(Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998\)](#) [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)”*

O que, num momento inicial, poderia indicar duas interpretações possíveis, no sentido de a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” abarcar tão somente estes ou também as multas a eles relacionadas, parece restar reduzida apenas à primeira leitura, justamente em face do alcance permitido pela regra geral do artigo 161 do Código Tributário Nacional que não engloba as penalidades.

Portanto, por falta de autorização legal do artigo 161 do Código Tributário Nacional, muito embora a legislação federal possa impor suas penalidades pelo não recolhimento de tributos (leia-se, impostos e contribuições) e possa fixar seus próprios índices de correção dos valores, como a Taxa Selic, não há autorização para determinar a incidência de juros sobre a multa de ofício, quando exigida juntamente àquele pagamento.

**Por essas razões, VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc"

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênias para dela divergir quanto ao mérito das seguintes matérias:

- a) inclusão de fretes, seguros e tributos no preço praticado; e
- b) incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

### a) inclusão de fretes, seguros e tributos no preço praticado

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

Argumenta a recorrente ser incorreta a interpretação de que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 estabeleça a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado. Afirma que, como os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não decorrem de operações com pessoas ligadas, não podem ser eles afetados por ajustes relativos a preços de transferência.

Quanto a essa alegação, há que se dizer, em primeiro lugar, que a recorrente não logrou êxito em demonstrar adequadamente o papel que, em sua interpretação, desempenha o parágrafo 6º da norma, o qual expressamente estabelece que, no preço praticado, incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Dito de outro modo, a “interpretação” do art. 18, defendida pela recorrente, a meu ver, não se sustenta como interpretação propriamente dita, nos exatos termos em que esse vocábulo é compreendido no âmbito da Ciência do Direito<sup>1</sup>.

Mas digamos que, de fato, também seja possível interpretar-se o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, do modo sustentado pela recorrente, ou seja, no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não integram o preço praticado.

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

No que concerne à interpretação proposta pela recorrente, percebe-se ser ela fruto de um componente finalístico, qual seja, que as normas de preço de transferência têm

---

<sup>1</sup> Sobre o conceito de interpretação jurídica e seus limites vide, por todos, Karl Larenz *in* Metodologia da Ciência do Direito, 3ª ed., pg. 439 e ss.

como finalidade regular operações realizadas entre pessoas residentes no país e pessoas a ela ligadas, residentes no exterior. Em assim sendo, não seria finalidade da norma regular operações de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação pois, via de regra, não são elas realizadas entre pessoas vinculadas.

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

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

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

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

Por outro lado, a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, albergada pelo art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, e empregada pela autoridade fiscal no caso sob exame, também é fundada em um componente finalístico, qual seja, possibilitar a comparação entre preço praticado e preço-parâmetro, conforme já adiantado acima.

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

Tendo sido inspirado no princípio do *arm's lenght*, o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

No caso do método PRL o preço-parâmetro inclui os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Tomemos, por exemplo, o método PRL aplicado à simples revenda de produtos importados junto a pessoas vinculadas (PRL20). As conclusões a seguir, entretanto, valem igualmente para o caso de o bem importado ser empregado na industrialização de outro produto (PRL60).

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

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

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

Nesse sentido, para corretamente comparar-se o preço de aquisição com o preço-parâmetro PRL-20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade. Para tanto, apenas para efeito dessa comparação, é necessário, adicionar-se ao preço de aquisição (preço da declaração de importação - FOB), os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Fazendo isso, obteremos o preço praticado de que cuida o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação integraram tanto o preço praticado como o preço-parâmetro, com vistas a possibilitar a comparação entre ambos. Poderiam, ainda, não compor nem o preço praticado nem o preço-parâmetro, tal como recomendado pelo *OECD Transfer Pricing Guidelines*, que o resultado da adição ao lucro real seria o mesmo.

O que não se admite, nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista lógico, é realizar-se uma comparação entre preço praticado e preço-parâmetro em que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação estejam incluídos neste, mas não naquele, ou vice-versa. Ou bem são incluídos em ambos (como prevê o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996), ou bem não são incluídos em nenhum dos dois (como sugerido no *OECD Transfer Pricing Guidelines*).

Nego provimento ao recurso.

**b) incidência de juros de mora sobre multa de ofício**

A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A expressão “crédito”, utilizada no *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já a definição de “obrigação principal”, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo § 1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício tem a característica de penalidade pecuniária, fica claro que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, § 1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da tese da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão “*sem prejuízo da imposição*”

*das penalidades cabíveis*”. Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão “*crédito não integralmente pago no vencimento*”, a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? — indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante argumentação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-00.539, de 11/03/2010**:

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

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p. 70), “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.”

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

*Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que, ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados, ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação. (A interpretação sistemática do direito, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

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

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, quais sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 61, *caput* e § 3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

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.

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroborando ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

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.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

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

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

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)

Por fim, tanto o § 3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

Processo nº 10805.721765/2011-36  
Acórdão n.º **9101-003.511**

**CSRF-T1**  
Fl. 1.445

---

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

Nego provimento ao recurso.

Do exposto, voto por **conhecer, em parte**, do Recurso Especial do sujeito passivo e, no mérito, na parte conhecida, por **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Redator Designado