



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

Processo n° 16561.720039/2016-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.292 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente WOBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

FASE PROCEDIMENTAL. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO. INÍCIO DE FASE LITIGIOSA.

Durante o procedimento fiscal, em regra, não há que se falar em direito à ampla defesa e ao contraditório. O litígio instaura-se com a apresentação de impugnação, momento a partir do qual deve ser observado o amplo direito à defesa e ao contraditório. Ausente prejuízo ao contribuinte, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*. Não se conhece de matéria apresentada somente em grau de recurso voluntário, ou ainda em sustentação oral, quando se pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação, exceto matérias de ordem pública, que não é o caso dos autos.

PRAZO DE DURAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A autoridade competente pode prorrogar o término do procedimento fiscal pelo tempo que entender necessário à realização dos trabalhos de auditoria, desde que observado o prazo decadencial para lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. 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, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996.MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se o mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

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. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento; e (ii) em negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) no mérito, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por lhe dar provimento por entender que a IN SRF 243 seria ilegal em relação à inclusão de frete, seguro e tributos no preço praticado e também em relação à proporcionalização na aplicação do PRL60; (b) em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram por obstar essa incidência. Em relação ao pedido feito pelo patrono, em tribuna, de exoneração de multa e juros com base no art. 100 do CTN, por maioria de votos, não se conheceu do pedido por se tratar de matéria preclusa, vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram por conhecer da matéria com base no disposto no art. 65 da Lei nº 9.784, de 1999.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Processo nº 16561.720039/2016-05
Acórdão n.º **1301-003.292**

S1-C3T1
Fl. 552

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

WOBBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-64.250 proferido pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados, em 19/04/2016, contra o contribuinte acima identificado relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 13.830.302,02 (fl. 239) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 4.978.908,72, acrescidos de juros de mora à taxa SELIC e multa de ofício de 75%, sobre todas as infrações, formalizando o crédito tributário de R\$ 30.061.544,46.

Na descrição dos fatos, a autoridade fiscal fundamenta que a fiscalizada, na determinação do Lucro Real do ano-calendário 2011, não adicionou ao lucro líquido do período, os valores de ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior.

O procedimento fiscal iniciou-se, em 29/01/2014, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização, no qual o contribuinte foi intimado a apresentar, dentre outros documentos, o Demonstrativo Consolidado referente à apuração dos Preços de Transferência na importação de itens adquiridos de empresas vinculadas e/ou países de tributação favorecida.

Em resposta à intimação, a fiscalizada apresentou demonstrativo, informando a utilização dos métodos PIC (preços independentes comparados) e PRL (preço de revenda menos lucro) com margens de 20% e 60% para apuração dos Preços de Transferência, discriminando as quantidades de itens importados, os respectivos valores financeiros e os ajustes apurados, para cada um dos métodos utilizados.

A fiscalização solicitou ao contribuinte a apresentação de documentação comprobatória da apuração dos preços pelos métodos PIC e PRL, assim como as respectivas memórias de cálculo detalhadas para obtenção dos preços parâmetros, referentes aos insumos aplicados à produção. Os cálculos apresentados evidenciam que o contribuinte ao apurar os preços parâmetros pelo método PRL com margem de 60%, o fez de acordo com a Lei nº 9.430/96 e Instrução Normativa (IN) SRF nº 32/2001, metodologia esta em desacordo com a legislação vigente à época, qual seja a IN SRF 243/2002.

No curso do procedimento fiscal, a autoridade fiscal identificou erros e inconsistências na apuração do Preço de Transferência. O contribuinte alertado sobre as divergências, e intimado a apresentar os cálculos dos ajustes de acordo com a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002, aquiesceu quanto às divergências, corrigindo-as no novo demonstrativo de apuração apresentado. Todavia, embora tenha apresentado os cálculos como solicitado pela fiscalização, discordando da aplicação da IN SRF nº 243/2002, manteve seu próprio entendimento da legislação aplicável.

A legislação que rege a apuração dos Preços de Transferência não determina a utilização de algum método específico, deixando ao cargo do contribuinte a escolha que melhor lhe convier. Conforme os dispositivos legais que regulam a matéria, deverá ser mantida a documentação utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro à disposição do Fisco.

Cabe à fiscalização, por seu turno, verificar se a apuração realizada pelo contribuinte está de acordo com a legislação e, em caso contrário, realizar as devidas correções.

Cumprido ressaltar que o contribuinte após intimado, no curso da ação fiscal, a apresentar os cálculos de ajustes de acordo com o entendimento da fiscalização (IN SRF nº 243/2002) e conforme o seu próprio entendimento (IN SRF nº 32/2001), assim o fez. Os cálculos foram verificados e ratificados pelo Fisco, para dirimir dúvidas futuras.

Ainda, verificou-se que o contribuinte não realizou ajuste algum referente a Preços de Transferência, conforme a legislação pertinente, na DIPJ – ano calendário 2011.

Da análise dos dados apresentados pelo contribuinte, e validados pelo Fisco, aplicando-se a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002, aplicável à época dos fatos gerados, a autoridade fiscal conclui que o contribuinte deixou de oferecer à tributação o montante de R\$ 79.030.297,30.

Cabe observar que a divergência quanto ao entendimento da legislação aplicável está restrita apenas à aplicação do método PRL com margem de 60%, que corresponde ao montante de R\$ 11.436.802,47, como se observa na tabela abaixo:

Método	Ajuste apurado
PRL-60	11.436.802,47
PRL-20 e PRL ponderado (itens de revenda e insumo na produção)	67.493.975,88
PIC	99.518,95
Totais	79.030.297,30

Ajustes recalculados pelo contribuinte no curso da ação fiscal (PRL de acordo com a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002)

A ciência do auto de infração à contribuinte ocorreu em 26/04/2016 (fl. 395), por meio de sua caixa postal, considerada seu domicílio tributário.

Irresignada, a autuada apresentou, em 27/05/2016, impugnação (fls. 403/432), na qual requer a nulidade do lançamento, alegando vício insanável por ausência de motivação do ato administrativo na fase de fiscalização, especialmente em relação às sucessivas prorrogações. Insurge-se também contra a suposta ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, no que se refere à metodologia apontada para o cálculo do preço parâmetro com base no PRL-60, bem como quanto à inclusão dos valores pagos a título de frete, seguros e tributos incidentes na importação para fins de determinação do preço praticado na importação do produto. Reivindica, na hipótese da exação subsistir, o afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício, em virtude de ausência de previsão legal.

A impugnante atua no setor de fabricação e comercialização de produtos relacionados à geração de energia eólica, para tanto realiza importações de insumos para fabricação de seus produtos, bem como importações de produtos finais destinados à revenda, sendo tais importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

Preliminarmente, a autuada aponta vício insanável de ausência de motivação do ato administrativo na fase de fiscalização, questionando a tempestividade das sucessivas prorrogações. Alega que o procedimento fiscal iniciou-se em 29/01/2014, entretanto, a fiscalização só foi encerrada em 20/04/2016, passados mais de dois anos do início da fiscalização. Invoca os princípios da razoabilidade e da motivação para insurgir-se quanto a morosidade injustificada da Administração e requer o exame sobre a regularidade das prorrogações no procedimento fiscal, sustentando que as sucessivas prorrogações carecem de motivação.

Cita a doutrina administrativa e judicial, alegando a necessidade de motivação dos atos administrativos, e a inversão do ônus da prova, tendo em vista que a Fazenda Nacional teria as melhores condições de demonstrar que o ato de prorrogação foi expedido de forma tempestiva.

Quanto ao mérito, a impugnante contesta a aplicação do art. 12 da IN SRF nº 243/2002, na apuração do ajuste de preços relativos aos insumos importados aplicados à produção, utilizando o método do Preço de Revenda menos Lucro, com margem de lucro de 60%, (PRL-60), previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.715/2012. A autuada alega que os dispositivos contidos na referida instrução normativa são ilegais, pois inovam e majoram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segundo afirma, de acordo com a redação do art. 18 da Lei 9.430/1996, vigente à época dos fatos geradores, a apuração da margem de lucro de 60% incide sobre o valor líquido da transação, calculado como preço líquido de venda menos o valor agregado no país. Entretanto, a IN SRF nº 243/2002 estabelece que a margem de lucro de 60% incide sobre a parcela do preço líquido da venda referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados. A metodologia contida na IN SRF nº 243/02 acarreta elevação da carga tributária, pois o preço máximo a ser praticado sempre resulta em valor inferior àquele obtido quando da aplicação da Lei nº 9.430/96. Assim, sendo o preço-parâmetro de comparação menor, maior será o ajuste adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A impugnante reconhece o argumento de que a IN SRF nº 243/2002 teria sido editada nestes termos com o objetivo de corrigir uma imprecisão metodológica da lei. Entretanto, tal imprecisão não poderia ser corrigida por meio de mera instrução normativa, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Transcreve decisão do Superior Tribunal de Justiça, que adotando esse entendimento, afastou a aplicação de INº 80/93 – SRF, que teria ampliado as restrições fixadas em lei.

Sustenta que houve violação ao art. 97 do Código Tributário Nacional, que dispõe que somente a lei pode estabelecer a majoração de tributos, ou sua redução, equiparando-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Complementa que a doutrina administrativa esclarece que os atos normativos estão subordinados à lei, e que as redações do art. 12 da IN SRF nº243/2002 e do art. 18 da Lei 9.430/96 são discrepantes. Também reproduz julgados do CARF e da jurisprudência judicial, todos no mesmo sentido.

Finaliza essa questão, enfatizando que a discrepância entre os dois dispositivos, já mencionados, foi eliminada quando da alteração do art. 18 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 12.715/12, demonstrando que a matéria suscitava litígios pelo descompasso entre a legislação infralegal e os comandos dispostos na lei.

Quanto aos valores pagos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação, a impugnante assevera que tais valores devem ser desconsiderados para fins de apuração do ajuste, pois o objetivo das regras de preços de transferência é evitar a manipulação do preço praticado na operação. Considerando que somente o preço da mercadoria está sujeito a qualquer tipo de manipulação, somente o respectivo montante deve se sujeitar aos controles de preço de transferência.

Ressalta que não pode ser confundido o custo da importação de um produto (que inclui frete internacional, seguro e tributos incidentes na importação) com o preço de aquisição do produtos, ou seja, com o preço praticado com o exportador.

Destaca que o art. 18 da Lei nº 9.430/1996 determina que os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda o preço de transferência. O §6º daquele mesmo artigo dispõe que 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. Conclui da redação desses dispositivos que o valor que está sujeito a controle e que deve ser comprado ao preço parâmetro é o preço praticado com o exportador, e que serão deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o custo de importação do produto, incluídos o preço pago ao exportador e os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Transcreve trechos de dois acórdãos do CARF que afastaram a obrigatoriedade de inclusão dos valores de frete e seguro no preço do produto importado para efeito da aplicação das regras do preço de transferência.

Atesta que a Lei 12.715/2012, dando nova redação ao §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, dispõe que os valores pagos a título do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, não integram o custo do produto, para efeito da apuração do preço de transferência.

Por fim, requer que, na hipótese de ser mantida a autuação, seja afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

O contribuinte foi intimado da decisão em 13 de março de 2017 (fls. 503-505), apresentando recurso voluntário de fls. 508-544 em 12 de abril de 2017 (conforme despacho de fl. 1677). Em resumo, reafirma os termos de sua impugnação, argumentando que a IN SRF 243/2002 seria ilegal, pleiteando a não inclusão de frete, seguro e tributos no preço parâmetro e requerendo ainda, de forma subsidiária e caso mantida a exação, a não incidência de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

2 NULIDADE DO LANÇAMENTO

Aduz a recorrente que os autos de infração lavrados seriam nulos em razão do longo período que perdurou o procedimento fiscal (mais de dois anos), com interrupções inexplicáveis em seu andamento, o que acabaria por afrontar princípios que regem a Administração Pública, conforme determina o art. 2º da Lei nº 9.784/99, em especial os princípios da motivação e da razoabilidade. Nesse sentido, assim argumenta:

Portanto, em que pesem as disposições do artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, bem como das Portarias RFB números 1687/2014 e 3014/2011, mencionadas no Acórdão recorrido a fim de sustentar que o prazo do TDPF (antigo MPF) pode ser prorrogado até a efetiva conclusão do procedimento fiscal, a possibilidade de prorrogações sucessivas há de ter um limite pautado pela razoabilidade e pela motivação, não se podendo admitir prejuízo ao contribuinte pela morosidade injustificada da Administração.

Admitir o contrário daria margem a fiscalizações intermináveis, deixando os contribuintes, na prática, sob fiscalização permanente.

Pois bem, a nulidade no processo administrativo fiscal é regulada pelos arts. 59 a 61 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. *Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Dispõe ainda o art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

No caso concreto não vislumbro qualquer hipótese legal que possa inquirar os autos de nulos, até mesmo porque, sem sombra de dúvidas, a longa duração do procedimento não trouxe qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa do contribuinte. Tal conclusão se mostra reforçada em razão de, afora essa preliminar de nulidade, não haver qualquer outro questionamento de matérias de fato ou controvertidas, revestindo-se suas peças de defesa em argumentos puramente de direito.

Ademais, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase inquisitorial do procedimento fiscal, uma vez que a fase litigiosa somente se inicia com a apresentação da impugnação (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972), momento a partir do qual o contraditório e a ampla defesa devem ser observados de forma ampla. No decorrer do procedimento de fiscalização o agir da autoridade fiscal se deu em estrito cumprimento das normas estabelecidas.

No que diz respeito ao seu argumento de aplicação do disposto no artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972¹, correta a conclusão da turma julgadora *a quo* ao concluir que a

¹ Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

inobservância do disposto no referido dispositivo, por parte da autoridade fiscal, implicaria a reaquisição da espontaneidade por parte do contribuinte, podendo retificar suas declarações e recolher os tributos, inclusive os que decorreriam do procedimento fiscal em curso, com os benefícios da denúncia espontânea, direito não exercido pela recorrente, uma vez que não há notícias de retificações de declarações ou recolhimentos espontâneos realizados até o momento da lavratura dos autos de infração guereados.

De igual forma, perfeita a decisão recorrida ao concluir que a demora em constituir o crédito tributário de ofício também poderia beneficiar a recorrente se decorridos os prazos decadenciais, o que também não se cogita no caso concreto.

Na realidade, inexistente qualquer ato legal ou infralegal que defina um prazo máximo para duração de um procedimento fiscal². Pelo contrário: as portarias que regem a emissão do denominado Mandado de Procedimento Fiscal - MPF vigentes à época dos procedimentos fiscais taxativamente previam que os prazos nelas previstos poderiam ser prorrogados tantas vezes quantas necessárias. Peço vênua para transcrever o correto entendimento firmado na decisão de primeira instância:

Depreende-se da leitura da legislação de regência, que esta optou pela não determinação de um prazo fatal para a conclusão dos procedimentos fiscais.

Todavia, o CTN, ao definir os prazos decadenciais nos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, impede, de forma indireta, que o procedimento fiscal se perpetue indefinidamente.

Do exposto, a Fiscalização pode prorrogar o término do procedimento fiscal pelo tempo que entender necessário à realização dos trabalhos de auditoria, desde que observado o prazo decadencial para lançamento, e as normas em vigor.

Corrobora esse entendimento o disposto no artigo 12 da Portaria RFB nº 3.014/2011, e no artigo 15, e §§ 1º e 2º, da Portaria RFB nº 1.687/2014, ambos transcritos abaixo:

Portaria RFB nº 3.014/2011

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Portaria RFB nº 1687, de 17 de setembro de 2014

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos de duração:

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

² A propósito, não é necessário um grande esforço intelectual para se concluir que, se fixados tais prazos, certamente os procedimentos fiscais tenderiam a gerar ainda maiores tensões no relacionamento Fisco/Contribuinte, quer pela pressão na autoridade fiscal pelo término do procedimento fiscal no prazo máximo por ventura fixado em norma cogente, quer pela força indutora que impulsionaria o contribuinte a não colaborar com o bom andamento da fiscalização, buscando o seu término pelo decurso de prazo.

I - cento e vinte dias, no caso de procedimento de fiscalização;

II - sessenta dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 2º Para fins de controle administrativo, a contagem do prazo do procedimento de fiscalização far-se-á a partir da data da emissão do TDPF, salvo nos casos de emissão de TDPF-E, nos quais a contagem far-se-á a partir da data de início do procedimento fiscal.

Considerando a inexistência do instituto da decadência, não há que se falar em excesso de prazo do presente procedimento fiscal.

Convém ainda ressaltar que o MPF se constitui em elemento de controle da administração tributária, servindo tanto para fins de controle interno quanto para dar segurança e transparência à relação Fisco-Contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal³.

Portanto, o fato de o contribuinte não ter acesso aos documentos que ampararam a decisão de prorrogar-se o prazo do MPF não implicariam qualquer mácula ao seu exercício de defesa, uma vez que se trata de um instrumento de controle administrativo da RFB e, o que se argumenta somente por amor ao debate, eventuais problemas com emissão ou a prorrogação do MPF não invalidariam os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada ao autor ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática daquele ato.

De todo modo, à época do procedimento fiscal, a ciência do MPF já se dava por meio eletrônico, com acesso via internet mediante utilização de código informado no início do procedimento fiscal, nos termos do parágrafo único do art. 4º da Portaria RFB nº 3014, de 2011, *verbis*:

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

³ Nesse sentido, o Decreto nº 8.303/2014 extinguiu o MPF e criou o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) e, em seu art. 2º, deixa claro que tais instrumentos referem-se a controles administrativos: "*Art. 2º Os procedimentos fiscais iniciados antes da publicação deste Decreto permanecerão válidos, independentemente das alterações no instrumento de controle administrativo nele veiculadas, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*"

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço , com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. [grifos nossos]

A esse respeito, assim consta à fl. 69 (Termo de Início de Fiscalização):

Conforme as atuais normas para a execução de procedimentos fiscais, instituídas pela Portaria RFB 3.014, de 29/06/2011, no parágrafo único do art. 4º, a ciência ao Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização 08.1.85.00-2014-00004-0, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, www.receita.fazenda.gov.br, na seção “EMPRESAS – Serviços e informação para Pessoa Jurídica”, subseção “Fiscalização – Consulta Mandado de Procedimento Fiscal - MPF”, com a utilização do código de acesso: 21282029.

Ainda em relação ao tema, demonstrando extremo zelo, a autoridade fiscal anexou às fls. 2 e 3 dos autos a via "física" do MPF, onde constam expressamente a validade de todas prorrogações realizadas, acessíveis, frise-se, por meio do código de acesso informado no Termo de Início de Fiscalização.

Ademais, no caso concreto, o procedimento fiscal transcorreu absolutamente nos moldes estabelecidos pelas normas infralegais que regem a matéria.

Nesse cenário, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento.

3 MÉRITO

Inicialmente, convém ressaltar que, tratando-se de exigências de IRPJ e CSLL com base nos mesmos dispositivos legais, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se integralmente à exigência de CSLL.

3.2 INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO – MÉTODO PRL

Pois bem, sobre o tema, na vigência da IN SRF nº 243, de 2002, tenho opinião firmada a respeito da legalidade dessa norma complementar.

Entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (“§ 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*”).

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o

custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados. Há de se ter simetria na comparação.

O dispositivo legal em debate é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é óbvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

Como, evidentemente, a contribuinte considerou na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

No mesmo sentido pode-se citar precedente da extinta 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, no acórdão 105-1671, enfrentou a questão com propriedade:

[...] A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A

partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.

[...]

No que tange aos argumentos a respeito da nova redação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, nos termos da Lei nº 12.715, de 2012, comumente trazido ao debate, entendo que seu teor depõe contra a recorrente. Explico.

Em primeiro lugar, caso comumente adotado pelos recorrentes fosse adotada, os custos de frete e seguro suportados pelo importador somente seriam despesas dedutíveis em razão do disposto na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o alcance de tal dispositivo somente diria respeito à dedutibilidade de tais despesas. Ora, partindo-se de tal premissa, teríamos que concluir que a nova redação dada pela Lei nº 12.715/12 teria revogado a dedutibilidade das despesas com frete e seguro realizadas com pessoas não vinculadas nas operações de importações, uma vez que não mais comporão o cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro. Não me parece, portanto, a melhor interpretação a tese de que a antiga redação do dispositivo tivesse como objetivo tornar dedutíveis tais desembolsos.

Há de se encontrar outra interpretação ao enunciado em questão. Nesse sentido, entendo que a melhor exegese do dispositivo legal em tela coaduna-se com o disposto no § 4º do art. 4º da IN SRF 243/2002, ou seja: o custo de seguro e frete, bem como dos tributos incidentes na importação, à luz da redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, deveria ser incluído para fins de cálculo do preço praticado porque também estava contido na apuração do preço parâmetro. O objetivo da norma infralegal atacada era equalizar as bases comparativas, em nada desbordando do texto legal.

Retornando-se ao novo diploma legal, alguns outros comentários merecem ser feitos. Se por um lado o dispositivo passou a excluir do preço parâmetro as operações de frete e seguro contratadas com pessoas não vinculadas (e cujo ônus tenha sido do importador - FOB), por outro deixou evidente que nos casos de tais ônus não serem suportados diretamente pelo importador (CIF) os respectivos valores devem compor o preço praticado. Sem dúvida, a partir de 2013 (início de produção de efeitos da Lei nº 12.715/12), o grau de litigiosidade tende a diminuir.

Por outro lado, se é possível depreender que a nova redação pode alterar a exegese da anterior – por seu caráter, digamos, interpretativo –, não se pode desprezar que também pode se extrair que o novo texto legal inovou, passando a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2013. E pode-se enxergar ainda que há pontos interpretativos e pontos modificativos na norma. Assim, quem contratou com cláusula CIF pode enxergar que a Lei nº 12.715/12 aplica-se somente a partir de 2013; por outro lado, quem contratou com cláusula FOB dirá que a nova norma somente interpreta a norma anterior, traduzindo o espírito da *arm's length*. O Fisco, por sua vez, pode interpretar de maneira absolutamente inversa, entendendo que em relação à cláusula CIF o novo diploma foi interpretativo, mas no que tange à cláusula

FOB aplicar-se-á somente a partir de 2013. O mesmo raciocínio aplica-se aos valores referentes aos tributos incidentes na importação e demais gastos aduaneiros. Portanto, o caráter de mitigação da litigiosidade Fisco-Contribuinte estampado na exposição de motivos da MP 563 possui muito mais caráter prospectivo que retrospectivo.

A meu ver, os pontos trazidos pela Lei nº 12.715, de 2012, revestem-se de caráter inovador no que tange à exclusão do preço praticado de algumas despesas. Se na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, constava que “*Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*”, o novo mandamento legal foi claro ao passar a permitir a exclusão da apuração do preço parâmetro dos valores de frete e seguro, de ônus do importador (FOB), quando contratados com pessoas não vinculadas e não localizadas em “paraísos fiscais”.

De outro ângulo, observa-se que manteve a inclusão de tais valores no preço praticado quando a importação se der com cláusula CIF, pois, quisesse alterar seu *quantum*, certamente o teria feito como o fez nos fretes e seguros contratados diretamente pela importadora com pessoas não vinculadas.

A questão da inovação fica ainda mais clara ao analisarmos o tratamento dos tributos incidentes na importação. Se na redação original do dispositivo em tela constava explicitamente que tais valores deveriam compor o preço praticado, o § 6º-A inserto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, passou a determinar a exclusão dos tributos incidentes na importação da composição do preço praticado. Tal alteração, indubitavelmente, não pode ser tachada de interpretativa, pois altera diametralmente o tratamento de tais valores, primeiro incluindo-os no preço praticado, e, posteriormente, excluindo-os de seu cálculo.

Diante do exposto, concluo que, para fins determinação do preço praticado, qualquer exclusão, inclusive dos valores de frete, seguro, tributos, deve ser expressamente autorizada pela legislação, tal qual trazido pela Lei nº 12.715, de 2012.

3.3 DA ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

A respeito do tema, a fim de se evitar tautologia, adoto o voto do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto no acórdão 1402-001.418 aquiescendo a legalidade da norma complementar em questão.

A linha argumentativa principal do sujeito passivo dirige-se ao fato do Fisco, diferentemente da interessada, na aplicação do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência ter seguido as orientações estabelecidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 243/2002.

Defende a obediência exclusivamente as disposições da Lei nº 9.430/96 pois segundo alega a IN, sendo norma secundária, reveste-se de ilegalidade ao promover majoração da base de cálculo do tributo e inovado na metodologia de cálculo do ajuste.

Assim, deve-se verificar se de fato ocorreu essa majoração ou inovação.

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na venda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)

PP = 500,00 – 210,00

Preço parâmetro = 290,00

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro nas vendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro – em desacordo com a norma – mesmo implicando aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00
 Preço parâmetro = 500,00 – ML 60% (PLV – VA)
Preço Parâmetro = 290,00

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado no País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
 PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00
 Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA
 PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)

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

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

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

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

(grifos nossos)

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

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

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”. Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA.$ ⁴

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

⁴ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.*

a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) **das** comissões e corretagens pagas;

d) **da** margem de lucro de:

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

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

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

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.⁵ Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

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

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

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

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

⁵ Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

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

II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
 Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 % de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%
 Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90
 Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)
 PP = 173,90 – 104,34
Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (R\$ 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se

em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

*APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA.
MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS
LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO
NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.*

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

4. Apelação improvida.

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal cofirmou esse entendimento:

*TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES
INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS
VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE
REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 -
APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO
IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS
NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES
NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 -
PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO
- VALOR AGREGADO - LEGALIDADE -*

*INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.*

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido

de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de

17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011.)

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Do até aqui exposto, entendo que a fiscalização agiu com correção na apuração dos ajustes que implicaram na formalização da exigência.

Convém ressaltar que tal entendimento vem sendo acolhido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como, por exemplo, no acórdão 9101-003.415 julgado na sessão de 06 de fevereiro de 2018, cujo excerto de interesse da ementa reproduzo a seguir:

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

Por essas razões, mantenho integralmente a decisão recorrida sobre o tema.

4 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

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

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

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

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

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

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo 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).

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

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

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

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

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

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

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

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

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

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

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. *É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*
2. *Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*
3. *É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).*

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

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

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais

créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpram esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Desse modo, voto por manter tal exigência.

5 DO PEDIDO DE EXONERAÇÃO DE MULTA E JUROS COM BASE NO ART. 100 DO CTN

Quando da realização da sustentação oral, requereu a Recorrente que fosse exonerada a aplicação de multa e juros com base no disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional, por, em seu entender, haver jurisprudência do CARF, à época dos fatos geradores, que teriam induzido o contribuinte a adotar o procedimento posteriormente questionado pelo Fisco.

Sem adentrar no mérito dos argumentos do contribuinte, inclusive no tocante à ausência de demonstração a tal jurisprudência arguida, a matéria não deve ser alvo de conhecimento.

Isso porque a preclusão, em sede de processo administrativo fiscal, possui regramento próprio. No caso dos autos, essa se consumou no momento em que o contribuinte apresentou impugnação sem questionar a exigência de juros e multa de ofício.

Tais conclusões advêm do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da ausência de impugnação a uma ou mais infrações decorre a exigibilidade imediata do crédito tributário correspondente, conforme dispõe o § 1º do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972, transcrito a seguir:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

No caso concreto, tratando-se de exigência acessória, o crédito tributário atinente à multa de ofício e juros de mora somente não puderam ser alvo de cobrança imediata em razão de depender da confirmação dos tributos objetos de lançamento, uma vez que em relação ao principal, a Recorrente tempestivamente apresentou impugnação, tornando a matéria litigiosa, e posteriormente interpôs também recurso voluntário em face da decisão de primeira instância.

Por oportuno, frisa-se que matérias que pudessem ser consideradas como sendo de ordem pública poderiam ser conhecidas em qualquer fase do processo, inclusive de ofício, mas, conforme já salientado, tratando-se de exigência acessória (multa e juros), não é o caso dos autos.

Salienta-se, inclusive, que não há nos autos qualquer pedido da Recorrente a esse respeito, pois, além de não impugnar a exigência de multa e juros, também não o fez em

sede de recurso voluntário, apresentado ao colegiado, da tribuna, tal pedido ao final da realização de sustentação oral.

No que diz respeito à aplicação do art. 65 da Lei nº 9.784, de 1999⁶, norma que rege o processo administrativo em geral somente de forma subsidiária, não há como aplicar o entendimento de possibilidade de revisão da sanção aplicada, a qualquer tempo, pois, nos termos de seu art. 69, os “*processos administrativos **específicos** continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.* Ora, se o processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, por norma própria, regula de maneira expressa os efeitos da preclusão em seu âmbito (artigos 17 e 21), não há que se falar em aplicação de norma subsidiária no ponto em que essa é incompatível com a norma específica.

Nesse sentido, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de sustentação oral que não tenha sido objeto de impugnação.

6 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

⁶ Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.