



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

Processo n° 16561.720088/2017-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.026 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente HONDA AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

ALEGAÇÕES DE RECURSO. ILEGALIDADE DE ATO NORMATIVO EXPEDIDO PELA RFB. CONHECIMENTO PELO CARF. CABIMENTO.

No controle de legalidade dos atos administrativos emanados da RFB, como norma individual e concreta, efetuada por meio de lançamento ou de despacho decisório, cuja aplicação é contestada pelo sujeito passivo, os membros do CARF têm o poder/dever não apenas de identificar a correta subsunção dos fatos à norma legal, como também a adequação da regulamentação infralegal ao texto da lei, afastando-a em primazia do texto legal, se for o caso. O Regimento Interno do CARF, veda aos seus membros, tão somente, o afastamento de normas sob a alegação de inconstitucionalidade.

NULIDADE. IN SRF Nº 243/2002 REVOGADA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento não é nulo se a fundamentação está correta. A utilização da metodologia prevista em norma infralegal, ainda que não vigente, não macula o lançamento.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. MÉTODO DE CÁLCULO PREVISTO NA IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A metodologia de cálculo para o PRL-60, prevista na IN SRF nº 243/2002, está em consonância com o previsto no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, vigente à época do fato gerador. O cálculo 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.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - BASE LEGAL - CABIMENTO

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, votando os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias pelas conclusões da relatora, de nulidade do acórdão recorrido e de aplicação do art. 24 da LINDB na redação dada pela Lei 13.655/2018; e, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de incompetência do CARF para apreciar alegação de nulidade de atos normativos expedidos pela RFB, suscitada de ofício pela relatora, que restou vencida junto com o conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho e, no mérito, por maioria de votos, em rejeitar a alegação de ilegalidade da IN.SRF. 243/2002 e em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor, na parte que a relatora restou vencida, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ no valor de R\$ 171.723.103,73, e da CSLL no valor de R\$ 59.174.645,33, relativos ao ano-calendário de 2012, todos acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

O lançamento decorre de ajustes no Preço de Transferência praticado pela recorrente na importação. Por bem relatar os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão de primeira instância, abaixo transcrito:

RELATÓRIO FISCAL

O contribuinte adotou, a fim de apurar os ajustes necessários em preços de transferência nas importações adquiridas de partes vinculadas, os métodos PIC e PRL (20 e 60%, para mercadorias a serem revendidas e insumos, respectivamente, em algumas situações se aplicando ambos).

O procedimento fiscal teve por foco a verificação dos bens importados para os quais se utilizou o método PRL 60 e o 20/60 ("misto", aplicação de ambas as margens de lucro), os quais totalizaram os seguintes valores de ajuste declarados em DIPJ:

PRL 20% (Revenda) - R\$ 6.077.129,25

PRL 60% (Insumos) - R\$ 1.022.051,89; e,

PRL Mista (Insumos e Revenda) - R\$ 832.777,21.

O ajuste total declarado originalmente foi de R\$ 11.156.174,17.

*Observou-se que o contribuinte, em sua DIPJ 2013, **optou pela NÃO aplicação das alterações trazidas pela Lei nº 12.715 de 17/09/2012**, conforme faculdade prevista pelo artigo 52 deste diploma (e artigo 56 da IN RFB 1.312/2012).*

Neste contexto, a fiscalização constatou pela inobservância dos critérios de cálculo prescritos pela IN SRF 243/02, especificamente pelo artigo 4º, parágrafo 4º e artigo 12, parágrafo 11:

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

(...)

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

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

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

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no

custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

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

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

Em consequência, o contribuinte foi intimado a apresentar novos cálculos utilizando outro dos métodos previstos, conforme artigo 20A da Lei 9.430/96. Todavia, este declinou do requerido, sob argumento de que não teria elementos de suporte para os outros métodos que não o PRL, e se posicionou contrariamente a apresentar novos cálculos para o próprio PRL, sob argumento de que os cálculos originalmente apresentados possuíam embasamento legal.

PREÇO PRATICADO

Ao verificar a abordagem do contribuinte com relação ao preço praticado, verificou-se que foram considerados os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, e, ainda, os valores iniciais de estoques dos produtos, conforme previsão legal.

*Entretanto, **constatou-se a declaração de múltiplos preços praticados para um único bem importado**, segregados, por exemplo, por fornecedor, em oposição à exigência de utilização da média ponderada das aquisições durante todo o período de apuração. Intimado a apresentar todas as importações para o ano calendário 2012, a fiscalização formulou o Quadro Preço Praticado Média Ponderada, considerando a média ponderada do estoque inicial e as importações oriundas de pessoas vinculadas no período.*

Notou-se, ainda, que o contribuinte adotou o método PEPS para valoração de estoque e, não, a média ponderada.

PRL60

Averiguou-se que não foram acatadas as disposições do § 11 do artigo 12 da IN SRF 243/02. No lugar de subtrair a participação do bem para fins de aplicação da margem de lucro e obtenção do preço parâmetro, resolveu por aplicar a margem de 60% diretamente sobre o Preço Líquido de Vendas menos o Valor Agregado.

A fiscalização, em contrapartida, apurou os preços parâmetro sob o regime da IN 243/02, detalhados no Anexo Preço Parâmetro PRL 60.

Definidos o Preço Praticado e o Preço Parâmetro, passou-se a examinar os ajustes devidos a título de preço de transferência.

Percebeu-se, neste quesito, a eleição dos insumos consumidos na produção no período, em contraste com os produtos acabados vendidos. Somada à necessidade de consolidação dos múltiplos preços praticados, foi efetuada a revisão pela fiscalização com os devidos acertos, delineados no Quadro PRL 60 - Ajustes, em que se apurou o valor de R\$ 727.916.992,89.

PRL MISTA (20/60)

Baseada nas mesmas incorreções anteriormente relatadas, procedeu-se à aferição dos preços parâmetros pelo PRL20, e aplicou-se as médias ponderadas para determinação dos ajustes sob o método PRL misto, cujo ajuste apurado totalizou R\$ 106.285.082,80.

Consolidando o procedimento fiscal, elaborou-se tabela com o comparativo dos ajustes declarados pela recorrente com os valores aferidos pela fiscalização, obtendo a base de cálculo que deverá ser adicionada ao lucro real para quantificação dos tributos devidos:

PRL	Contribuinte	Fiscalização	Diferença a ser adicionado ao Lucro Real
PRL 60	R\$ 1.022.051.89	R\$ 727.915.165.82	R\$ 726.893.113.93
PRL Mista	R\$ 832.777.21	R\$ 106.856.367.11	R\$ 106.023.589.90
Total			R\$ 832.916.703,83

A 15ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto (SP), em sessão do dia 24 de janeiro de 2018, prolatou Acórdão nº 14-75.838, julgando improcedente a impugnação apresentada, mantendo na integralidade o crédito tributário lançado. Consubstanciou seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012

VÍCIO. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade do auto de infração em virtude de erro na capitulação legal, quando os fatos estão devidamente descritos na autuação e não há prejuízo à defesa.

VÍCIO. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL E ERRO NA ALÍQUOTA APLICADA. INEXISTÊNCIA.

Demonstrada a correção da determinação da base de cálculo e da alíquota aplicada, inexiste vício que implique nulidade do lançamento.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA.

É dever do julgador de primeira instância observar o entendimento expresso nos atos normativos da administração tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012

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.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. AGRUPAMENTO POR BEM, SERVIÇO OU DIREITO. A utilização do método de cálculo de preço parâmetro deve ser consistente por bem, serviço ou direito, para todo o ano-calendário.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. CÁLCULO. QUANTIDADE VENDIDA DO PRODUTO ACABADO. Considera-se, para apuração do preço parâmetro, os bens, serviços ou direitos importados aplicados aos bens, serviços ou direitos vendidos no período.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 16/02/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, acostado aos autos às fls. 385.

O recurso voluntário foi apresentado em 19/03/2018, fls. 411 a 460, onde aduz as seguintes alegações de defesa:

- a nulidade do auto de infração pois a IN SRF nº 243/2002 não era mais vigente na data do fato gerador, em 31/12/2012, pois foi expressamente revogada pela IN SRF nº 1.312/2012, publicada naquela data, nos termos do seu artigo 60.

- o agente fiscal não observou o artigo 142 do CTN, pois o suposto fato não se coaduna com a pretensa disposição normativa, que já havia perdido sua força quando do suposto fato gerador, atingindo a própria substância do pretense lançamento fiscal, revelando-se como vício material e que não comporta convalidação.

- nulidade do Acórdão recorrido nos termos do artigo 489, § 1º do Novo Código de Processo Civil, que estabelece que se considera não fundamentada qualquer decisão que se limitar a invocar precedente sem demonstrar a exata aplicação ao caso concreto, uma vez que, no presente caso, não enfrentou todos os argumentos deduzidos no processo.

- a recorrente trouxe Relatório de Auditoria Independente (Deloitte), que conclui pela total improcedência dos argumentos e fatos técnicos apontados pela fiscalização, mas a Turma Julgadora se manteve silente quanto ao documento, se limitando a transcrever precedente da E. CSRF, sem fazer qualquer adequação à lide.

- quanto ao mérito, afirma que não se pode admitir os cálculos de preço de transferência nos termos do disposto da IN SRF nº 243/2002, em razão da clara afronta à legislação tributária, bem como da violação de princípios basilares, como o da legalidade, da isonomia, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica.

- traça um histórico da evolução da legislação que rege o preço de transferência, que iniciou com a edição da Lei nº 9.430/96, alterada posteriormente pela Lei nº 9.959/2000.

- esclarece que a IN SRF nº 32/2001 regulamentou pela primeira vez o artigo 18 da citada lei, que disciplina o método PRL (Preço de Revenda menos o Lucro), utilizado na importação de produtos.

- mas em novembro de 2002, sem que houvesse qualquer modificação legislativa, foi publicada a IN SRF nº 243/2002, que extrapolou sua função regulamentar.

- afirma que seus preços parâmetros apurados de acordo com o PRL 60 foram calculados com base na Lei nº 9.430/96, desconsiderando a metodologia introduzida pela IN SRF nº 243/2002.

- passa a explicar a metodologia em face do texto legal, e compara com a metodologia prevista pela IN SRF nº 243/2002, afirmando que é totalmente diversa da primeira, o que acarreta profundas diferenças no tocante à necessidade ou não dos ajustes às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- a divergência entre os resultados decorre, em parte, do fato de a Lei nº 9.430/96, ao prescrever a fórmula de cálculo da “margem de lucro”, determinar que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no País.

- já a IN SRF nº 243/2002, para o cálculo da mesma “margem de lucro”, determina que o percentual de 60% seja aplicado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, desconsiderando-se o valor agregado no País e atingindo um resultado invariavelmente menor.

- ademais, o preço parâmetro é obtido de forma diversa se forem comparadas a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 243/2002; enquanto no dispositivo legal o limite do preço parâmetro é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, o referido ato administrativo pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados contidos no preço líquido de venda.

- afirma que restou demonstrado que a IN SRF nº 243/2002 excede os mandamentos impostos pelo legislador ordinário, haja vista que gera resultados mais restritivos para o controle fiscal dos preços de transferência, podendo, como resultado disso, injustificadamente aumentar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- a edição da Medida Provisória nº 478/2009, não convertida em lei, ratifica a ausência de base legal, na medida que a metodologia instituída, PVL (Preço de Venda menos o Lucro) em muito se assemelhava à sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002.

- houve o segundo reconhecimento formal da ilegalidade da metodologia de cálculo da IN SRF nº 243/2002 com a edição da MP nº 563, em abril de 2012, na qual propunha um novo PRL, aplicável indistintamente nos casos de importação para simples revenda ou produção local, mas calculado conforme os parâmetros estabelecidos na citada instrução.

- a MP nº 563/2012 foi convertida na Lei nº 12.715/2012, trazendo para o nível de lei ordinária a metodologia até então prevista na IN SRF nº 243/2002.

- a Lei nº 12.715/2012 passou a vigorar a partir de 01/01/2013, nos termos do seu artigo 78, §1º, enquanto que a IN SRF nº 243/2002 somente vigorou até 30/12/2012, sendo inegável que, em 31/12/2012, o único fundamento legal vigente era o disposto pela Lei nº 9.430/1996, o que evidencia a improcedência da autuação aqui tratada.

- traz precedente jurisprudenciais reconhecendo a ilegalidade da metodologia de cálculo para o PRL 60 prevista na IN SRF nº 243/2002.

- além de ser ilegal, o cálculo previsto na IN SRF nº 243/2002 traz distorções para o método PRL 60, com a exigência de uma margem de lucro de 150% sobre os custos totais de produção como forma de evitar os ajustes, servindo de desestímulo à indústria nacional.

- afirma que o PRL previsto na IN SRF nº 243/2002 incorre em grave erro de lógica, que acaba por permitir uma indesejada manipulação dos preços nas transações entre partes relacionadas - justamente o que se pretende evitar pela aplicação das regras de preços de transferência.

- quanto ao preço praticado, o agente fiscal não acatou o cálculo da média ponderada efetuado pela recorrente, que partiu da segregação das matérias primas por fornecedor e país de origem; segundo o fisco e a decisão combatida, o cálculo da média ponderada deveria ser feito produto a produto.

- alega que a segregação por fornecedor/país se revela mais adequado, pois observa as realidades econômicas de cada pessoa vinculada, especialmente as diferenças de variação monetária, enquanto que a segregação de produto a produto por média global acaba por tratar igualmente pessoas jurídicas em situações distintas, além de "compensar" os lucros transferidos ao exterior entre as diversas partes vinculadas à unidade brasileira.

- o Relatório da Auditoria Independente (Deloitte) concluiu que a segregação por produto não impactaria o lucro tributável em razão dessa "compensação" no exterior, enquanto que a recorrente, adotando um entendimento mais conservador na medida que faz de forma individualizada por país e fornecedor, ajusta o lucro tributável com acréscimo à base de cálculo dos tributos sobre os lucros.

- desta forma, o auditor fiscal, tutelado pela DRJ, cometeu um equívoco na interpretação infundada dos ajustes de preços de transferência, maculando a autuação, o que foi ratificada pela Auditoria Independente (Deloitte).

- além disso, o agente fiscal aponta, como suposta irregularidade, o ajuste dos preços de transferência com base na quantidade consumida, sendo que entende que o correto seria a quantidade vendida.

- este entendimento não deve prosperar pois o caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece os métodos para cálculos dos ajustes de preços de transferência devem ser aplicados considerando-se os “custos, despesas e encargos” referentes às importações, para que sejam dedutíveis no cômputo do lucro real.

- o dispositivo legal determina que os métodos devam ser aplicados aos custos, despesas necessárias às atividades da recorrente, ou seja, tudo que é consumido, entendimento confirmado pela Auditoria Independente (Deloitte).

- inegável, portanto, que as quantidades que devem ser consideradas para ajustes de preços de transferência são aquelas consumidas pelas atividades e não as vendidas, o que encontra expresso fundamento legal, ao contrário do entendimento da DRJ.

- aduz, ainda, que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Em 17/07/2018 a recorrente apresenta petição, acostada aos autos às fls. 482/486, solicitando observar o artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, incluído pela Lei nº 13.655/2018, que dispõe que a revisão, na esfera administrativa, deverá levar em conta as orientações gerais da época, o que inclui a jurisprudência judicial e administrativa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Lucia Miceli - Relatora

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 16/02/2018, e o recurso voluntário apresentado em 19/03/2018. Assim, cumpridos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

A recorrente alega preliminar de nulidade do lançamento porque estaria fundamentado na IN SRF nº 243/2002, já revogada na data do fato gerador, em 31/12/2012 pela IN SRF nº 1.312/2012. Afirmo que não há subsunção dos fatos constatados pela autoridade fiscal à norma tributária que fundamenta o lançamento, já que esta não estaria mais em vigor.

Não assiste razão à recorrente. A fundamentação legal do lançamento, especificamente quanto à matéria em questão - Preços de Transferência, é o artigo 241 do RIR/99, cuja base legal é o artigos 18 da Lei nº 9.430/96.

ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS		
INFRAÇÃO: CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA		
Valor de ajuste decorrente 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 não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	832.916.703,83	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99		

Logo, não há que se falar em inexistência de subsunção do fato à norma legal como afirmado na sua defesa, o que afasta de pronto a alegação de nulidade.

E, como visto, também não procede a alegação de que o lançamento foi exclusivamente baseado no suposto descumprimento da previsão constante da IN SRF nº 243/2002. O procedimento de auditoria fiscal teve o objetivo de verificar se os ajustes relativos a Preço de Transferência, nas operações de importação, foram corretamente apurados, se baseando na metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002, o que justifica a sua menção no Termo de Verificação Fiscal.

Quanto às demais alegações trazidas em sua defesa, é fato que IN SRF nº 1.312/2012, publicada em 31/12/2012, revogou a IN SRF nº 243/2002. Entretanto, a nova Instrução Normativa veio regulamentar as alterações introduzidas pela Lei nº 12.715/2012, que alterou os artigos da Lei nº 9.430/96 que disciplinam o preço de transferência. Estas alterações são válidas a partir de 01/01/2013, conforme previsto no artigo 78, § 1º da citada lei, exceto se o contribuinte optar por antecipar seus efeitos. Portanto, ainda que a IN SRF nº 1.312/2012 tenha sido publicada em 31/12/2012, ela produz seus efeitos para os fatos geradores a partir de 01/01/2013. Registre-se que a recorrente não optou por antecipar as alterações introduzidas pela nova lei.

Neste contexto, ainda que se admita a lacuna de uma norma infralegal, a utilização da metodologia de cálculo prevista pela IN SRF nº 243/2002 não acarreta a nulidade do lançamento, mas sim uma questão de mérito quanto à quantificação do crédito tributário determinado.

Ademais, como bem apontou a decisão combatida, é jurisprudência neste colegiado que erro na capitulação legal, quando os fatos estão devidamente descritos na autuação, e não há prejuízo à defesa, não enseja a nulidade do lançamento:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

VÍCIO. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL . NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade do auto de infração em virtude de erro na capitulação legal, quando os fatos estão devidamente descritos na autuação e não há prejuízo à defesa.

VÍCIO. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL E ERRO NA ALÍQUOTA APLICADA. INEXISTÊNCIA.

Demonstrada a correção da determinação da base de cálculo e da alíquota aplicada, inexiste vício que implique nulidade do lançamento.

(CSRF, Acórdão nº 9202-004.015 – 2ª Turma. Sessão de 12/05/2016)

Por todo acima exposto, afasto a preliminar de nulidade do lançamento.

A recorrente ainda alega que a decisão de primeira instância seria nula por não ser fundamentada, nos termos do artigo 489 do novo Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente nos termos do artigo 15 do mesmo diploma legal. Alega que a decisão se limitou a invocar precedente sem demonstrar a aplicação no presente caso, além de se manter silente acerca do Relatório de Auditoria Independente (Deloitte), que concluiu pela total improcedência do lançamento.

Não assiste razão à recorrente. Primeiro, porque o julgador de primeira instância transcreveu na totalidade os fundamentos do Acórdão nº 9101-002.837, prolatado em sede de Recurso Especial pela 1ª Turma da CSRF, que trata exatamente do mérito do presente lançamento, e extensamente combatido no recurso voluntário apresentado pela recorrente, qual seja, a aplicação e legalidade da IN SRF nº 243/2002. Como forma de economia processual, e tendo em vista que este tema é recorrente neste colegiado, é praxe transcrever-se o voto de Acórdão com os quais o julgador concorda plenamente.

Segundo, quanto ao Relatório de Auditoria Independente (Deloitte), é necessário apontar que o mesmo foi citado na impugnação como meio de ratificar a argumentação já apresentada, no que tange à determinação do preço praticado. Trago alguns trechos:

1) Quanto aos Preços Praticados - Cálculo da Média Ponderada - Segregação por Produto, Fornecedor e País.

*A consequência de tal é método é que essa **avaliação coletiva acaba por “compensar” os lucros transferidos ao exterior entre as diversas partes vinculadas à unidade brasileira.** Ora, como se sabe, os métodos de ajustes de preço de transferência são instituídos justamente para que as operações entre partes vinculadas sejam justas e próximas ao valor de mercado, de modo que não haja qualquer diminuição das bases tributáveis no Brasil e mesmo no exterior.*

(...)

*Nesse sentido, vale destacar que o Relatório da Auditoria Independente (Deloitte) também analisou tal alegação do Sr. Agente Fiscal e **concluiu que a segregação por produto não impactaria o lucro tributável em razão dessa “compensação”***

no exterior. A conclusão, portanto, foi de que (item III do Relatório):

2) Quanto ao Preços Praticados – Pretensos Ajustes no PRL – Quantidade Consumida versus Quantidade Vendida.

Ou seja, tal dispositivo() é expresso ao determinar que os métodos de ajustes (PRL, PIC e CPL) devem ser aplicados aos custos e despesas necessárias às atividades do contribuinte (ou seja, tudo é que consumido). Quando assim não o for, não se deve exigir qualquer ajuste de preço de transferência, pois se não for despesa necessária, não haverá impacto no resultado do exercício e na apuração do lucro real.*

Destaque-se que o Relatório da Auditoria Independente (Deloitte) também confirma tal entendimento ao dispor que (item IV do relatório):

(*) se refere ao artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Assim, uma vez analisadas as alegações trazidas na impugnação, o mesmo vale para o Relatório de Auditoria Independente (Deloitte), já que não trouxe qualquer inovação na defesa. Logo, não há que se falar em decisão que deixou de enfrentar todos os argumentos que, em tese, infirmariam a conclusão adotada pelo julgador.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Antes de adentrar nas questões de mérito, cumpre-me manifestar quanto ao requerimento apresentado a destempo, para que seja aplicado o artigo 24 da LINDB, já que, segundo a recorrente, à época do fato gerador as orientações gerais da legislação reconheciam a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, entendimento acompanhado pelos julgados do CARF.

Ocorre que, mesmo sem adentrar na discussão se este dispositivo se aplica na atividade judicante do CARF, é preciso destacar que as discussões acerca da legalidade da IN SRF nº 243/2002 sempre foram controvertidas, sendo difícil afirmar a existência de uma jurisprudência no sentido de que sua aplicação deve ser afastada.

Passo ao mérito.

O lançamento decorre de ajuste no Preço de Transferência praticado pela recorrente, ocorrido no PRL 60 (Insumos) e PRL Misto (Insumos e Revenda), com a apuração das seguintes bases tributáveis:

PRL	Contribuinte	Fiscalização	Diferença a ser adicionado ao Lucro Real
PRL 60	R\$ 1.022.051.89	R\$ 727.915.165.82	R\$ 726.893.113.93
PRL Mista	R\$ 832.777.21	R\$ 106.856.367.11	R\$ 106.023.589.90
		Total	R\$ 832.916.703,83

De forma resumida, as diferenças decorrem das seguintes constatações:

1) PREÇO PRATICADO

1.1) Múltiplos Preços Praticados => constatou-se que a recorrente utilizou, para um mesmo produto importado, vários preços praticados, segregando por fornecedor ou

qualquer outro critério, não sendo utilizada a média ponderada prevista nas normas do Preço de Transferência.

1.2) Estoque valorado pelo método PEPS => a valorização do estoque é feita com base histórica - primeiro que entra é o primeiro que sai, não utilizando a média ponderada das aquisições no ano-calendário acrescidos do estoque final.

2) PREÇO PARÂMETRO

2.1) Base de cálculo para aplicação da margem de lucro de 60% diferente do estabelecido na IN RFB 243/02 => no cálculo do preço parâmetro, a recorrente utiliza a margem de lucro de 60% sobre o Preço Líquido de Venda subtraído do Valor Agregado, o que contraria o método previsto na IN SRF nº 243/2002, que seria 60% sobre o Preço Líquido de Vendas subtraído da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido.

2.2) Ajuste do Preço de Transferência utilizando a quantidade consumida => a recorrente utilizou, para efetuar o ajuste, a quantidade consumida, sendo que o correto seria a quantidade vendida no período de apuração.

Sua defesa inicia alegando a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 no que se refere ao cálculo do PRL60, traçando um histórico da legislação que disciplina Preço de Transferência até a publicação da citada instrução, que supostamente teria extrapolado sua função regulamentar. Afirma que a Lei nº 9.430/96 determina que a margem de lucro seja calculada com aplicação do percentual de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no País. Já a IN SRF nº 243/2002 determina que o percentual de 60% seja aplicado sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, desconsiderando-se o valor agregado no País e atingindo um resultado invariavelmente menor. Alega que a edição das MP nº 478/2009 e 563/2012 seria um reconhecimento formal da ilegalidade da metodologia de cálculo da IN SRF nº 243/2002. Com a revogação da IN SRF nº 243/2002, o único fundamento legal seria a Lei nº 9.430/96, que evidencia a improcedência da autuação. Além de ilegal, a IN SRF nº 243/2002 exige uma margem de lucro de 150% de forma a evitar o ajuste, desestimulando a indústria nacional.

INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA JULGAR ILEGALIDADE

Com relação à alegação de que a IN SRF nº 243/2002 seria ilegal, pois teria extrapolado sua função regulamentar, aumentando a base de cálculo dos tributos, sou da opinião que o CARF não tem competência para avaliar questões desse mérito. E, como fundamento deste entendimento, transcrevo o voto do i. Conselheiro Carlos César Candal Moreira Filho, proferido no Acórdão nº 1302-002.701 em 10 de abril de 2018, na parte em que ele resume suas razões de decidir, das quais compartilho:

Resumindo a compreensão que tenho do assunto, são os seguintes os pontos relevantes que considerei para posicionar-me contrariamente ao julgamento, pelo CARF, com fundamento em ilegalidade de ato normativo editado pela RFB:

1) no âmbito da administração pública federal, a competência para expedir atos normativos que interpretam a norma visando à sua execução é da RFB;

II) ao expedir esses atos administrativos normativos a RFB está apresentando a interpretação da administração pública federal sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto;

III) esses atos normativos integram a legislação tributária referida no artigo 96 do CTN;

*IV) o julgamento administrativo deve espelhar a interpretação que a administração pública federal dá a determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto, ou seja, ambas as instâncias (DRJ e CARF) devem obediência à legislação tributária descrita no artigo 96 do CTN (Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (grifei);*

V) a competência do CARF é para o julgamento administrativo de segunda instância (Recurso de Ofício, Voluntário e Especial);

VI) o julgamento administrativo deve ser fundamentado na interpretação da administração pública sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto e não na interpretação do CARF;

VII) a fundamentação de decisão pelo CARF, com base em ilegalidade de ato normativo expedido pelo órgão competente, equivale à usurpação de competência, uma vez que o CARF não é competente para anular ou revisar o ato administrativo de outro órgão

(autotutela), tampouco por dizer da interpretação normativa em nome da administração;

VIII) a revisão ou anulação de ato administrativo normativo no exercício da autotutela é da competência do órgão que a expediu, no caso da RFB, ou dos órgãos superiores em linha de subordinação (Ministério da Fazenda, Presidência da República ou por delegação expressa);

IX) fora da hipótese do exercício da autotutela somente o Poder Judiciário pode determinar a ilegalidade de ato administrativo normativo.

Mas não é só.

Houve a tentativa de positivizar o entendimento de que o CARF teria competência para avaliar a legalidade de atos infralegais, quando o artigo 16 da Lei nº 12.833/2013 inseriu o parágrafo único ao artigo 48 da Lei nº 11.941/2009, com a seguinte redação:

"Art. 48. (...)

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em

juízo de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infr legais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento."(grifei)

Porém, ao sancionar a referida Lei, a Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo, apresentando as seguintes razões para o veto:

"Razões do veto: O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário."

Além disso, por ser um órgão de natureza administrativa, e dentro do Poder Executivo, os conselheiros do CARF são escolhidos conforme orientação prevista no artigo 29 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, abaixo transcrito:

Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro recairá:

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.

Esclareço que, para ocupar o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não é necessária a formação em Direito, o mesmo valendo para o conselheiro representante dos Contribuintes. E, caso o conselheiro tenha formação em Direito, seja representante da Fazenda como do Contribuinte, não é permitido o exercício da advocacia.

Além disso, o processo administrativo tributário, por ser pertinente à esfera do Poder Executivo, possibilita o acesso fácil e prático ao cidadão comum para discutir o que considera ser seu direito, inclusive dispensando a obrigatoriedade de que seja representado por advogado.

Neste contexto, admitindo a tese contrária ao meu posicionamento, poder-se-ia ter o controle de legalidade de uma norma tributária, ainda que infr legal, sem qualquer participação dos operadores do direito, aqueles que de fato possuem expertise para apreciação deste mérito.

Entretanto, se ultrapassada a preliminar suscitada por esta conselheira de incompetência do CARF para analisar a legalidade da IN SRF nº 243/2002, passo a analisar o mérito da ilegalidade. É fato que esta questão já foi objeto de julgamento por este colegiado em diversas situações, inclusive por esta Turma. Até mesmo a própria recorrente já foi autuada no ano-calendário de 2009, cujo lançamento foi consubstanciado no processo administrativo nº

16561.720034/2014-11, por ter deixado de observar a metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002 para o PRL 60.

No processo administrativo nº 16561.720034/2014-11, após a decisão de primeira instância ter julgado improcedente a impugnação, a recorrente apresentou recurso voluntário com as mesmas alegações de defesa acerca da IN SRF nº 243/2002 suscitadas neste processo, exceto no que tange a sua revogação, por não ser aplicável no ano-calendário de 2009. Em sessão do dia 08/06/2016, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

Como dito anteriormente, por questões de economia processual, e respeito ao trabalho dos ilustres colegas que já se debruçaram sobre a questão, transcrevo os fundamentos do Acórdão nº 1301-002.043, com os quais concordo, da lavra do i. Conselheiro Waldir Veiga Rocha, que foi designado para redigir o voto vencedor no citado processo:

As alegações da recorrente buscam demonstrar a ilegalidade do método PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF 243/2002, quando comparado com as disposições da Lei nº 9.430/1996. Sustenta a interessada que o normativo teria alterado profundamente a regra veiculada por lei, majorando desta forma a base tributável pelo IRPJ.

A metodologia de cálculo conhecida como PRL (preço de revenda menos lucro) foi instituída pelo art. 18 da Lei nº 9.430/1996, posteriormente alterada pela Lei nº 9.959/2000. Eis o teor do dispositivo legal, em sua redação vigente à época dos fatos geradores:

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

(...)

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:(Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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 ;(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

§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.

A matéria foi disciplinada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com o teor a seguir transcrito.

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

O argumento, como se vê, pode ser apreciado sob duas vertentes. A primeira deve examinar a alegada ilegalidade, ou seja, se o normativo teria introduzido interpretação incompatível com o texto legal, inovando a matéria e extrapolando a competência do órgão regulamentador. A seguir, deve-se examinar se a interpretação esposada pelo normativo em questão teria efetivamente majorado a base de cálculo do imposto.

Ambas as questões têm sido debatidas no âmbito do CARF. Em particular, este colegiado já teve oportunidade de discutir em minúcias esta matéria em várias ocasiões, não sendo demais lembrar o alentado e nunca pouco elogiado voto do ilustre Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator do Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, do qual peço vénia para transcrever os excertos a seguir, adotando-os, desde já, como razões de decidir.

Pode-se concluir, inicialmente, que o dispositivo impõe como limite para a dedutibilidade de custos, despesas e encargos incorridos em operações de importação (como é o caso vertente) o preço determinado pelo método PRL 60. Até este ponto, não há muitos questionamentos. O problema surge ao se examinar a composição do preço determinado pelo método PRL 60. Isto porque a redação da alínea "d" dada pela Lei nº 9.959/2000 propicia duas interpretações para a composição deste preço.

Assim, o preço determinado pelo método PRL60 será a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de 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.

Insta ressaltar que não há qualquer dúvida quanto ao fato de que o preço dado pelo método PRL60 é dado pela média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais

concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de sessenta por cento. A questão que surge diz respeito à base sobre a qual deverá ser calculada esta margem. Assim, há duas possíveis interpretações dadas pelo dispositivo. De tal forma esta margem de sessenta por cento deverá ser calculada:

sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (do preço) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (inserção e grifos meus)

sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores.

A primeira hipótese é a mais óbvia e é a que deriva inicialmente da leitura do dispositivo. Isto porque há quatro alíneas, sendo óbvio que cada uma delas fornece uma rubrica a ser diminuída da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos. Neste sentido, a margem de 60% seria aplicada sobre o preço líquido de revenda (deduzido dos valores referidos nas alíneas "a", "b" e "c") e sobre o preço do valor agregado no País.

*A expressão preço do há de ser entendida como oculta na expressão, ou então deve-se imediatamente reconhecer erro gramatical do texto legal. Isto porque, caso não esteja tal expressão oculta, a redação deveria ser e "sobre o preço de revenda... e **(sobre)** o valor agregado no País". Mas, ao se analisar o conteúdo da expressão "preço do valor agregado" há de se concluir, finalmente, pelo erro do texto legal, já que ela, além de complicar desnecessariamente uma expressão simples ("valor agregado"), em nada altera seu conteúdo.*

[...]

A segunda interpretação que pode ser dada ao dispositivo legal em análise (inciso II, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000) parte do pressuposto de que a expressão contida na alínea "d" do inciso II, e do valor agregado no País, complementa a expressão "diminuídos", que está no corpo do inciso II. Assim, a margem de lucro de 60% seria calculada tão somente sobre o preço líquido de revenda e o preço parâmetro haveria implícita uma quinta alínea, "e", que conteria um valor (o valor agregado no País) a ser diminuído da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos.

De acordo com esta expressão, o preceito legal estaria afirmando que o preço dado pelo método PRL60 seria definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de 5 rubricas:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores;
- e) do valor agregado no país.

Ressalte-se que a "primeira interpretação", acima referida, é aquela adotada inicialmente pela Instrução Normativa nº 32/2001, e que a "segunda interpretação" é aquela veiculada pela Instrução Normativa nº 243/2002, adotada pelo Fisco no lançamento e questionada pela ora recorrente.

No Acórdão mencionado, o douto Conselheiro investiga em profundidade aspectos matemáticos e econômicos, em busca da melhor interpretação, e conclui que nenhuma das duas ciências lhe propicia fundamentos mais sólidos para decidir por um ou outro caminho. Retorna, então, à análise gramatical e semântica, nos seguintes termos:

A interpretação gramatical do dispositivo nos inclina para aquela fornecida pela IN SRF nº 243/02. Isto porque, como já antecipado acima, a adoção da interpretação feita pela IN SRF nº 32/01 conduz à ausência de concordância entre a expressão "calculada sobre o preço de revenda... e do valor agregado no País".

Para se admiti-la, há que se entender como oculta a expressão (do preço), conforme a seguir: "calculada sobre o preço de revenda... e (do preço) do valor agregado no País". Mas ao subentender oculta tal expressão, ingressamos noutro problema: a falta de sentido técnico da expressão "preço do valor agregado", posto que a expressão "preço" é complementada por substantivos concretos. Há preço da carne, do pão, de um sofá, mas não se fala em preço "de valor agregado". Assim, para concebê-la, somente vislumbrando-se erro gramatical do legislador.

Esta primeira interpretação (feita pela IN SRF nº 32/01) também conduz a outro impasse. Isto porque, ao se admiti-la, tem-se que se sanear uma impropriedade matemática trazida. É que a expressão "diminuídos", constante do caput do art. 18, ao estar somente relacionada à expressão "da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda ..." e ao não estar relacionada à expressão "do valor agregado no País", suscita a dúvida relativamente à qual operação matemática estaria relacionando o "preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores" ao "valor agregado no País". A IN SRF nº 32/01 solucionou tal dúvida, deduzindo tratar-se de uma subtração. Então, a margem de 60% seria aplicada à resultante da subtração entre "preço de revenda após deduzidos os valores

referidos nas alíneas anteriores" e ao "valor agregado no País". Mas esta foi, sem dúvida, uma solução interpretativa, pois nada a este respeito é dado pelo dispositivo, adotada esta interpretação. Mas poderia cogitar, porque não uma adição?

A interpretação feita pela IN SRF nº 243/02, ao optar por entender que a expressão "diminuídos" refere-se tanto à expressão "da margem de lucro de sessenta por cento..." quanto à expressão "do valor agregado no país" soluciona ambas as questões acima levantadas, não havendo, então, dúvidas quanto à sua correta construção.

O método em análise, segundo o caput do art. 18, denomina-se "Método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL". Assim, é de se imaginar que partiria do preço de revenda e dele subtrairia o lucro, para então chegar-se ao preço máximo que permita dedutibilidade. Mas faço uma ressalva. Sabendo-se que o que delimita a variação na dedutibilidade acaba sendo um percentual de margem de lucro, é fácil notar-se que a consideração, no cálculo, do valor agregado no país, reduz o campo de incerteza de uma fórmula destinada a este cálculo.

A IN SRF nº 243/02 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração do valor agregado no país do preço líquido de revenda e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de revenda.

Já a IN SRF nº 32/01 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração somente da margem de lucro de 60%, mas, todavia, calculada sobre o preço líquido de revenda subtraído do valor agregado no país. Mas o resultado da expressão "preço líquido de revenda" subtraído "do valor agregado no país" é o equivalente ao valor do insumo importado. Ocorre que, de fato, não há muito sentido em se calcular uma margem de lucro sobre o valor do insumo importado. Isto porque, depreende-se do caput do art. 18 que o método quer que uma margem de lucro seja deduzida do preço de revenda. Mas, de fato, não faz sentido que esta margem incida sobre o valor do insumo importado, e não, como deveria, sobre o preço líquido de revenda.

Assim, também pelo viés semântico, vê-se que a melhor interpretação dada ao art. 18 é aquela pela qual a expressão "diminuídos" relaciona-se tanto à expressão "da margem de lucro de..." quanto da expressão "e do valor agregado no País", conforme adotou a IN SRF nº 243/02.

Comungo da análise acima transcrita e das conclusões, adotando-as também aqui como razões de decidir. Com efeito, entendendo demonstrada a existência de duas possíveis linhas interpretativas do texto legal, a primeira adotada pela IN SRF 32/2001 e a segunda aquela da IN SRF 243/2002. De fato, houve

uma mudança na interpretação adotada pela Administração Tributária, mas ambas as interpretações são possíveis e, pelas razões expostas, a segunda é preferível à primeira, seja por considerações de ordem gramatical, semântica ou mesmo finalísticas. Considero, assim, que a IN 243/2002 não introduziu critérios incompatíveis com a norma legal e, destarte, não exorbitou a competência do Poder Executivo.

Ressalto, ainda, que a proporcionalização de que trata o § 11 do art. 12 da IN 243/2002 tem por finalidade corrigir as distorções criadas pelas inúmeras relações entre valor do insumo e valor do preço de revenda ou, em outras palavras, permite isolar o insumo importado de outros insumos que possam comparecer no produto final. Sua aplicação leva, em qualquer caso, a valores de preço parâmetro superiores (e, portanto, a ajuste menor, mais favorável ao contribuinte) do que aqueles que seriam obtidos sem esse recurso (proporcionalização). Também esse ponto foi objeto de demonstração matemática no Acórdão n° 1302-001.164, confirmado por simulações empíricas levadas a efeito por este Conselheiro. Considero desnecessária a transcrição daquela extensa análise matemática nesse sentido. Os cálculos trazidos pela recorrente, com os quais busca provar que a IN 243/2002 levaria a majoração ilegal de tributos, foram feitos em comparação com a metodologia da IN 32/2001, a qual não mais estava em vigor por ocasião dos fatos aqui discutidos.

Observo, finalmente, que não se nega a polêmica que cerca a matéria. Tanto é assim que, na data deste julgamento, ambos os acórdãos aqui mencionados e transcritos (Acórdão n° 1302-001.164, de 10/09/2013, mencionado por este Conselheiro, e Acórdão n° 1302-00.915, de 10/04/2012, mencionado pelo ilustre Relator) se encontram pendentes de julgamento de recurso especial na CSRF, o que demonstra que o assunto se encontra longe de pacificado.

Como o i. Conselheiro apontou, na época não era possível negar a polêmica acerca da legalidade ou não da IN SRF n° 243/2002. No entanto, os dois acórdãos apontados, assim como o processo administrativo n° 16561.720034/2014 da recorrente, já foram objeto de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, com os seguintes resultados de julgamento:

1) Processo Administrativo n° 16643.000070/2009-89, cujo Acórdão n° 1302-001.164 negou provimento ao recurso voluntário, objeto de recurso especial do contribuinte.

A 1ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão n° 9101-002.937, em sessão do dia 08/07/2017, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

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.

2) Processo Administrativo nº 16561.000185/2007-11, cujo Acórdão nº 1302-00.915 deu provimento parcial ao recurso voluntário, acatando a tese de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, objeto de recurso especial do contribuinte e da PGFN

A 1ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-002.417, em sessão do dia 17/08/2016, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial do contribuinte e deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/2002.

LEGALIDADE.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento do método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Não se conhece das alegações trazidas em Contrarrazões, se a matéria foi objeto de recurso voluntário, o Colegiado a quo não se manifestou, e a omissão não foi objeto de embargos.

3) Processo Administrativo nº 16561.720034/2014-11, cujo Acórdão nº 1301-002.043 negou provimento ao recurso voluntário, objeto de recurso especial do contribuinte.

De acordo com a Ata da sessão do dia 06/03/2018, a 1ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-003.457, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial

quanto à ilegalidade da IN SRF nº 243/2002. O acórdão ainda não se encontra disponível no site do CARF. De toda forma, transcrevo a ata relativa a este processo:

Relator(a): LUIS FLAVIO NETO

Processo: 16561.720034/2014-11

*Recorrente: HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA e
Recorrida: FAZENDA NACIONAL*

Acórdão 9101-003.457

Decisão: *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à Ilegalidade da IN/SRF 243/2002, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) quanto ao ônus da prova acerca do método mais benéfico (obrigatoriedade de demonstração, pelo Fisco, de que o método adotado é o mais benéfico), por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (iii) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. (grifei)*

Portanto, tomando por base o entendimento que vem se firmando conforme os recentes julgados neste colegiado, concluo que a metodologia para o cálculo do preço parâmetro no PRL 60, prevista na IN SRF nº 243/2002, está em consonância com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Como já mencionado neste voto, ainda que houvesse uma lacuna na legislação infralegal, com a revogação do IN SRF n 243/2002 em 31/12/2012, data do fato gerador, em nada afeta o presente lançamento, já que o fundamento legal apontado no auto de infração são os artigos do RIR/99, e a base de cálculo dos tributos foi apurada em consonância com a legislação em vigência.

As demais alegações, de que a IN SRF nº 243/2002 desestimularia a indústria nacional, e que as edições das Medidas Provisórias nº 478/2009 (não convertida em lei, cuja vigência se encerrou em 01/06/2010) e nº 563/2012 (convertida na Lei nº 12.715/2012) seriam um reconhecimento da ilegalidade daquela instrução, também não capazes de infirmar a conclusão do parágrafo anterior.

Com relação aos múltiplos preços praticados, a recorrente afirma que seu procedimento é mais adequado, ratificado pela conclusão do Relatório de Auditoria Independente (Deloitte). Esclarece que a segregação por produto não impacta o lucro tributável em razão da "compensação" dos lucros transferidos no exterior entre as empresas vinculadas, enquanto que a segregação por país e fornecedor ajusta o lucro tributável com acréscimo à base de cálculo dos tributos sobre os lucros.

Entendo que o procedimento adotado pela recorrente acaba por deturpar os resultados na medida em que utiliza metodologias diferentes para determinação do preço praticado e do preço parâmetro. Para o preço praticado, a recorrente segrega os cálculos de forma a respeitar cenários econômicos diversos entre suas fornecedoras vinculadas. Entretanto, para o preço parâmetro, não há esta segregação. Assim, na determinação do ajuste, a recorrente está comparando, de um lado, preços praticados que por vezes são díspares de acordo com o fornecedor, e, do outro lado, o preço parâmetro afetado pelas variáveis que a recorrente pretende evitar naquele primeiro.

É preciso ter em mente que a comparação entre valores exige, no mínimo, uma coerência na determinação dos mesmos. Neste sentido, concordo com o entendimento do auditor fiscal, inclusive expresso nas orientações de preenchimento da DIPJ/2013, de que é necessário determinar apenas um preço praticado para cada produto, já que é assim a determinação do preço parâmetro. Transcrevo, a seguir, as orientações:

016 Qual a diferença entre preço praticado pela empresa e preço parâmetro?

Custo ou preço praticado pela empresa é a média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou ou vendeu um determinado produto, durante o ano-calendário. Deve ser calculado, obrigatoriamente, produto a produto. Custo ou preço médio calculado, ou preço parâmetro, é a média aritmética ponderada de preços praticados em operações entre empresas independentes coletados e ajustados, conforme método definido em lei, escolhido pelo contribuinte. Também deve ser calculado, produto a produto.

027 Quando a pessoa jurídica sujeita aos controles de preços de transferência importar diferentes bens, direitos ou serviços, haverá a possibilidade de cálculo de um único preço parâmetro representativo de todas as importações?

Não, na hipótese em questão terá ela de calcular o custo médio ponderado das aquisições por tipo de bem, direito ou serviço importado. Exemplificativamente, se uma pessoa jurídica tiver comprado, de vinculada domiciliada no exterior, em dado exercício, os bens "A", "B" e "C"; o bem "A" em três diferentes ocasiões, o bem "B" em quatro ocasiões, e o bem "C" em cinco ocasiões, deverá ela efetuar três controles: um primeiro, atinente às operações que envolveram o bem "A", composta pelas três aquisições empreendidas pela pessoa jurídica brasileira; um segundo controle, atinente às operações que envolveram o bem "B", composta por quatro aquisições; e um terceiro controle, atinente às operações que envolveram o bem "C", composto por cinco aquisições. Nesta medida, os ajustes deverão ser feitos de forma individualizada quanto aos bens "A", "B" e "C", não se admitindo que a pessoa jurídica sujeita aos controles de preços de transferência proceda a quaisquer compensações de valores, e potenciais ajustes, com base em valores atinentes a diferentes bens, direitos ou serviços que tenham sido importados de vinculadas.

A recorrente ainda alega que o ajuste dos preços de transferência se dá com base na quantidade consumida no processo produtivo, e não na quantidade vendida como afirma a fiscalização. Aduz que o caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece que os métodos para cálculos dos ajustes de preços de transferência devem ser aplicados considerando-se os “custos, despesas e encargos” referentes às importações, para que sejam dedutíveis no cômputo do lucro real.

Também não merece acolhida as alegações da recorrente, pois considerar a quantidade consumida como custo para fins de determinação do lucro real acabar por ferir o regime de competência, que deve ser observado. Os custos a serem computados na determinação do lucro real são aqueles utilizados na fabricação dos produtos que foram vendidos, gerando receita naquele período. Neste sentido, sofrerão o ajuste do preço de transferência os produtos importados de acordo com a quantidade vendida.

Por fim, a própria decisão combatida chama a atenção de que o método adotado é Preço de Revenda menos Lucro. A seguir transcrevo o voto que analisa esta questão, cujos fundamento eu adoto:

*Destaque-se que o método de cálculo utilizado foi o Preço de **Revenda** menos Lucro, o qual, por simples leitura, conduziria a limitação da análise ao preço efetivo de revenda, excluídos os descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre as vendas, comissões e corretagens pagas e a margem presumida de lucro. O texto sequer deixa margem, considerando restringir os dados a informações pretéritas de operações específicas:*

Redação original da Lei nº 9.430/96

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**; (negritamos)*

E com a atualização da Lei nº 12.715/2012:

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

*a) preço líquido de venda: a **média aritmética ponderada dos preços de venda** do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)(Vigência)*

*b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço **vendido**: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço **vendido**, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)(Vigência)*

*c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço **vendido**: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou*

serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a; (negritamos)

Ou seja, não se consideram os insumos utilizados, valor de venda projetado e possíveis encargos, tampouco outras destinações, mas somente as informações das vendas efetivamente ocorridas.

Com relação à dedutibilidade dos insumos utilizados, seu custo será computado por ocasião da venda, com a baixa relativa e lançamento do Custo do Produto Vendido, submetendo-se à previsão legal.

Por conseguinte, deve passar ao largo a preocupação do contribuinte quanto ao impacto na apuração do lucro real, uma vez que, sendo o insumo computado como custo com a venda do produto acabado, haverá coincidência temporal e quantitativa na elaboração do ajuste para preço de transferência.

Com relação à irregularidade verificada acerca do estoque, que é valorizado com base histórica - PEPS, primeiro que entra é o primeiro que sai, não aceito pela legislação tributária com base nos artigos 289, 294, §1º e 295, ambos do RIR/99, a recorrente não apresentou qualquer contestação quanto a esta matéria.

Ainda quanto ao mérito, a recorrente contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

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

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

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

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

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

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

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

*O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que **o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança.** O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (negritamos)*

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

*“Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”(negritamos)*

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

Continuando, a incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

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

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

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

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

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

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

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

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

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

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

Portanto, a cobrança de juros de mora, incidentes sobre a multa de ofício tem previsão legal, não cabendo reforma no lançamento quanto à este item.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado

Em que pese o, como de praxe, bem fundamentado voto proferido pela d. conselheira relatora, por ocasião do julgamento, a maioria do colegiado se posicionou de forma contrária ao seu entendimento, manifestado em sede preliminar, no sentido de não conhecer da alegação de ilegalidade de ato normativo expedido pela Secretaria da Receita Federal, mas precisamente a IN.SRF. nº 243/ 2008.

As conclusões abaixo, extraídas do voto vencido, sintetizam o posicionamento defendido pelo i. conselheiro relator, *verbis*:

Resumindo a compreensão que tenho do assunto, são os seguintes os pontos relevantes que considere para posicionar-me contrariamente ao julgamento, pelo CARF, com fundamento em ilegalidade de ato normativo editado pela RFB:

I) no âmbito da administração pública federal, a competência para expedir atos normativos que interpretam a norma visando à sua execução é da RFB;

II) ao expedir esses atos administrativos normativos a RFB está apresentando a interpretação da administração pública federal sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto;

III) esses atos normativos integram a legislação tributária referida no artigo 96 do CTN;

IV) o julgamento administrativo deve espelhar a interpretação que a administração pública federal dá a determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto, ou seja, ambas as instâncias (DRJ e CARF) devem obediência à legislação tributária descrita no artigo 96 do CTN (Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. grifei);

V) a competência do CARF é para o julgamento administrativo de segunda instância (Recurso de Ofício, Voluntário e Especial);

VI) o julgamento administrativo deve ser fundamentado na interpretação da administração pública sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto e não na interpretação do CARF;

VII) a fundamentação de decisão pelo CARF, com base em ilegalidade de ato normativo expedido pelo órgão competente, equivale à usurpação de competência, uma vez que o CARF não é competente para anular ou revisar o ato administrativo de outro órgão (autotutela), tampouco por dizer da interpretação normativa em nome da administração;

VIII) a revisão ou anulação de ato administrativo normativo no exercício da autotutela é da competência do órgão que a expediu, no caso da RFB, ou dos órgão

superiores em linha de subordinação (Ministério da Fazenda, Presidência da República ou por delegação expressa);

IX) fora da hipótese do exercício da autotutela somente o Poder Judiciário pode determinar a ilegalidade de ato administrativo normativo.

O entendimento que acabo de apresentar afasta a necessidade de julgamento da alegação do Recorrente fundada na ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que, na sua ótica, teria extrapolado os ditames do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com a devida vênia do r. entendimento e, em que pesem bem lançados os argumentos, entendo que embora sejam distintas as competências atribuídas à Secretaria da Receita Federal e ao CARF, como bem assinalado no voto vencido, ambos os órgãos, integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda, integram o que se convencionou chamar de Administração Tributária e, cada um ao seu modo, atuam no sentido de interpretar e aplicar a legislação tributária ao caso concreto.

Não se nega a competência e primazia da Receita Federal na edição de normas complementares às leis e decretos, com vistas à uniformização dos procedimentos dos contribuintes e do próprio Fisco com vistas à correta aplicação da legislação tributárias.

O controle da legalidade dos atos administrativos tendentes à exigir tributos ou solucionar conflitos entre o Fisco e os contribuintes, por meio do processo administrativo fiscal, inicia-se dentro da própria estrutura da RFB, por meio das Delegacias de Julgamento, cujos julgadores encontram-se expressamente vinculados, por meio de portaria específica¹, a observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Ao CARF compete apreciar os recursos voluntários e de ofício de decisão de primeira instância e recursos especiais sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que tal competência é regulamentada por meio do Regimento Interno aprovado por ato do Ministro da Fazenda, nos termos da Portaria MF. nº 343/2015.

Os membros dos colegiados do CARF, cuja composição é paritária entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, estão expressamente limitados em sua atuação jurisdicional aos termos do caput do art. 62 do Ricarf, *verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Como órgão autônomo da RFB, o CARF não se subordina a ela hierarquicamente, de modo que seus membros ao apreciar os recursos interpostos, não estão vinculados às interpretações emanadas daquele órgão, podendo afastar sua aplicação quando entenderem que estas conflitam ou exorbitam dos textos legais ou mesmo de decretos. Não podem, todavia, por expressa disposição regimental deixar de aplicar as leis, decretos, acordos e tratados, salvo nas hipóteses previstas nos §§ 1º e 2º em que sua aplicação e/ou validade já tenha sido afastada pelos órgão jurisdicionais.

¹ Art. 7ª, inc. V da Portaria RFB nº341/2011

Também não tem o CARF o poder de regulamentar a aplicação da norma em caráter geral, da qual se incumbe a RFB. Pode sim, eventualmente, propor a adoção de súmulas que afastem a aplicação de determinado ato normativo, em caráter geral. Tais súmulas são de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, podendo seus efeitos serem estendidos a toda a administração tributária, por ato do Ministro da Fazenda, nos termos do art. 75 do Ricarf.

Desta feita, entendo que no controle do ato administrativo emanado da RFB, como norma individual e concreta, por meio de lançamento ou de despacho decisório, cuja aplicação é contestada pelo sujeito passivo, os membros do CARF tem o poder/dever não apenas de identificar a correta subsunção dos fatos à norma legal, como também a adequação da regulamentação infralegal ao texto da lei, afastando-a em primazia do texto legal, se for o caso.

Penso que longe de conflitar com o sistema, tal competência é essencial no aperfeiçoamento da aplicação da legislação tributária, posto que no âmbito do CARF desaguardam todas as discussões acerca de sua interpretação e aplicação, propiciando em face das suas decisões reiteradas, não raro, a revisão das normas regulamentares emanadas da RFB e até mesmo a apresentação e aprovação de alterações nos textos legais.

Nesse sentido, trago à colação a abalizada manifestação de Fabricio Da Soller, atual Procurador Geral da Fazenda Nacional, em análise do papel do CARF no controle dos atos administrativos e judiciais, em citação feita por Leandro Paulsen², *verbis*:

"A autonomia do CARF em face dos demais órgãos da administração tributária merece ser realçada. De fato, tal autonomia principia com a própria composição do CARF, que é um órgão paritário, ou seja, possui representantes indicados pela Fazenda Nacional e pelos contribuintes, diferentemente do que ocorre com as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que são compostas apenas por auditores-fiscais, ainda que estes tenham dedicação exclusiva ao ofício judicante. [...] Além dessas características na forma de seleção dos conselheiros e a própria paridade de representação entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, merece destaque a absoluta ausência de previsão normativa de vinculação do CARF aos atos emanados do Ministério da Fazenda, inclusive aqueles do Senhor Ministro de Estado daquela Pasta. Pelo contrário, há uma omissão eloquente no art. 62 do Regimento Interno, que não menciona os atos do Ministro da Fazenda ou os pareceres da PGFN aprovados pelo Ministro da Fazenda - estes últimos por força do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 1993, têm o condão de vincular todos os órgãos do Ministério - mesmo tais atos não afetarão a independência do CARF no momento do julgamento de um recurso. [...] Outras inovação que qualifica o CARF como um instrumento relevante para o controle dos atos administrativos é a possibilidade prevista no seu Regimento Interno de atribuição de efeitos vinculantes às Súmulas do CARF pelo Ministro de Estado da Fazenda. Com isso, a súmula vinculará não só o CARF, mas também a RFB e a PGFN. [...] Com as súmulas vinculantes do CARF, a RFB estará impedida de constituir um crédito tributário em desacordo com o entendimento sumulado, o

² PAULSEN, L.; ÁVILA, R. B.; SLIWKA I. S. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da jurisprudência. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Ed. 2012. p. 102.

que levará inevitavelmente a uma diminuição de conflitos administrativos ou judiciais." (destaque nosso)

Por fim, observo que a jurisprudência do CARF é absolutamente consolidada no sentido de conhecer das alegações dos recursos que apontam a ilegalidade de atos normativos expedidos pela Receita Federal, sem embargo de, na esmagadora maioria dos casos, validar as normas complementares expedidos pelo Fisco.

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de rejeitar a prejudicial de mérito suscitada de ofício pela relatora, concernente ao não conhecimento da alegação de ilegalidade de Instrução Normativa da RFB pelo CARF.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado