



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

Processo nº 10283.720367/2012-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.093 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria IRPJ: PREÇO DE TRANSFERENCIA
Recorrente YAMAHA MOTOR COMPONENTES DA AMAZÔNIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PRL - APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO COM BASE EM VENDAS PRATICADAS COM PESSOA LIGADA.

A expressão “não vinculados” no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Nesse sentido, ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País). Trata-se de norma de apoio, e não de norma base de preços de transferência. O contrário torna sem sentido a regra de ajuste, distorcendoa completamente, além de colidir com o princípio *arm's length* concretizado através desse método. Aplicação do método PRL efetuada pelo autuante que resulta derruída.

BENEFÍCIO FISCAL. SUDAM. NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA SUA FRUIÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

O reconhecimento do direito à redução do IRPJ e adicionais restituíveis, previsto no art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 está sujeito ao procedimento previsto nos arts. 60 e 61 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002. A competência para tanto é da unidade da SRF que jurisdiciona a pessoa jurídica, devendo o pleito ser instruído com laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. Não tendo comprovado nos autos que teve reconhecido, de acordo com os referidos trâmites, o alegado direito à redução do IRPJ e adicionais restituíveis, não há como reconhecê-lo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE MULTA.

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.

TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

A apreciação e declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação pela autoridade administrativa em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a infração de preços de transferência. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que davam provimento em maior extensão para afastar também a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa. Relativamente à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício: em primeira votação os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro votaram por DAR provimento ao recurso; os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha votaram por NEGAR provimento ao recurso; e o Conselheiro Roberto Silva Júnior votou por NÃO CONHECER dessa matéria. A seguir, foram aplicadas as disposições do art. 60 do Anexo II do Regimento Interno, alcançando-se assim a decisão de NEGAR provimento ao recurso, quanto a esta matéria. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Felipe Cerrutti Balsinelli, OAB 269.799/SP.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa- Redator Designado.

EDITADO EM: 18/08/2016

Processo nº 10283.720367/2012-10
Acórdão n.º **1301-002.093**

S1-C3T1
Fl. 757

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha.

CÓPIA

Relatório

YAMAHA MOTOR COMPONENTES DA AMAZÔNIA LTDA, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO, que, por unanimidade/maioria de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário lançado.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, do qual ora me valho:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, constatou-se que ele, no ano calendário de 2007, apurou o IRPJ pela sistemática do lucro real e importou insumos junto a pessoas vinculadas, razão pela qual é necessária a apuração do preço parâmetro desses insumos, consoante as regras que regulam os preços de transferência, para avaliar a dedutibilidade dos custos incorridos com eles.

Relata a autoridade autuante (fls. 5-8), que a YAMAHA MOTOR COMPONENTES DA AMAZÔNIA LTDA (doravante apenas YAMAHA COMPONENTES) adotou, para o cálculo do preço parâmetro no ano-calendário de 2007, o método Preço de Revenda Menos Lucro – PRL60. Porém, ao efetuar esse cálculo, o contribuinte considerou os valores das vendas dos produtos de um pessoa jurídica ligada, qual seja, YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA (doravante apenas YAMAHA MOTOR), também sediada na Zona Franca de Manaus, e para a qual vendeu toda a sua produção no período. Ademais, na apuração do preço parâmetro não seguiu as regras previstas na Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Intimado a justificar a utilização dos preços de venda praticados pela YAMAHA MOTOR, afirmou o contribuinte que, por ter se deparado com obstáculos incontornáveis para a aplicação de algum dos métodos previstos na legislação tributária, utilizou os dados de que dispunha e que entendia ser a forma correta. Asseverou não comprar, no exterior ou no mercado nacional, matéria-prima idêntica ou similar à que adquire de sua vinculada estrangeira, além desta só vender os insumos para a fiscalizada aqui no país. Por essas razões, alega não ter elementos para aplicar o método Preços Independentes Comparados – PIC. Aduz que tampouco pode aplicar o método Custo de Produção Menos Lucro – CPL, pois seria quase impossível a pessoa jurídica estrangeira vinculada disponibilizar a documentação necessária ao respectivo cálculo.

Diante dessas dificuldades, entendeu o contribuinte que remanesceu apenas a opção de considerar o PRL60 como método de apuração do preço parâmetro, mas considerando como valor de vendas dos produtos aquele praticado pela YAMAHA MOTOR.

Afirma a autoridade autuante que esse entendimento é irregular, pois, ao considerar na aplicação do método PRL60 os valores das vendas de produtos de sua ligada, fere o princípio contábil da entidade.

Esclarece a autoridade autuante que não foi possível a utilização, de ofício, do método PIC, pois, ao examinar os sistemas informatizados de controle de importações da Receita Federal, constatou que as importações de insumos com códigos de NCM iguais aos adquiridos pela fiscalizada foram todas realizadas junto a pessoas jurídicas ligadas às importadoras, de modo que incidiu a regra prevista no art. 8º, III, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Diante disso, considerando a atividade vinculada da fiscalização, combinado com o previsto no parágrafo único do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, e por não haver outra forma de se aplicar os métodos do preço de transferência previstos na legislação tributária, concluiu a autoridade autuante que deveria ser aplicado o PRL60, com a ressalva de que foram adotados no cálculo apenas as vendas dos produtos da fiscalizada.

Constatou a autoridade autuante, ainda, que o contribuinte utilizou-se indevidamente da redução do imposto de renda, pois considerou na apuração do lucro da exploração receita líquida referente à venda de produtos não acobertados pelo benefício fiscal.

Relata que o contribuinte, a despeito de ter reconhecido o direito à redução do IRPJ, por meio dos Atos Declaratórios Executivos nº 36, de 08/02/2006, e nº 64, de 16/03/2006, ambos da DRF Manaus, considerou no cálculo do lucro da exploração todas as receitas líquidas das vendas de seus produtos, e não apenas as receitas líquidas relativas aos produtos listados nos Laudos Constitutivos nº 150, de 20/12/2005, e nº 151, de 20/12/2005, emitidos pela extinta Agência de Desenvolvimento da Amazônia – ADA, atual SUDAM. Em síntese, não foi efetuada a segregação entre as receitas líquidas dos produtos abrangidos pelo incentivo fiscal e aquelas não acobertadas pelo benefício.

Após os devidos cálculos, concluiu a autoridade autuante que a receita líquida sujeita a redução de 75% do IRPJ, obtida no ano-calendário de 2007, alcança o montante de R\$ 8.347.553,56.

Tendo em vista as infrações acima referidas, foi refeita a apuração do IRPJ e os créditos tributários apurados foram lançados, com imposição de multa de ofício de 75% (fls. 03-12). A infração relativa ao preço de transferência teve reflexo na apuração da CSLL, razão pela qual foi lavrado o auto de infração de fls. 13-19, do qual resultou apenas redução do saldo negativo originalmente apurado.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 529-268, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Nos termos do art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, para a aplicação do método PRL60 no cálculo dos preços de transferência não podem ser considerados os preços praticados pela empresa com compradores vinculados. Esta mesma norma consta do art. 241, § 3º, do RIR/1999, e do art. 12, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Orientação no mesmo sentido consta do item 2.14 do Relatório de 1995 da OCDE em matéria de preços de transferência. Na situação versada nos autos, tendo em conta que as vendas da YAMAHA COMPONENTES eram todas realizadas com a YAMAHA MOTOR, sendo ambas partes vinculadas, o preço independente passível de ser utilizado para aplicação do PRL60 somente era apurado nas vendas a terceiros independentes efetuadas por esta última. A autoridade autuante não juntou aos autos qualquer relatório ou estudo oficial que, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.430/1996, pudesse ser validamente utilizado para apurar qual seria um valor justo de mercado para os bens importados pela YAMAHA COMPONENTES. Tendo em vista a referida restrição legal à aplicação do PRL60 no caso concreto e o reconhecimento, pela autoridade autuante, da impossibilidade de aplicação dos métodos PIC e CPL, conclui-se que os documentos fiscais fazem prova a favor do contribuinte, restando claro que o critério adotado pelo Fisco é equivocado e ilegal.

Não houve prejuízo ao erário, pois se a YAMAHA COMPONENTES tivesse exigido uma margem de lucro de 20% sobre o preço de revenda, a tributação desses

valores nela seria compensada pela dedução deles na YAMAHA MOTOR. As regras de preços de transferência tem a finalidade de assegurar que a margem de lucro justa e de mercado independente seja tributada no Brasil. No caso vertente, a margem de lucro foi tributada na cadeia de produção e distribuição no Brasil e compartilhada entre as empresas brasileiras YAMAHA COMPONENTES e YAMAHA MOTOR, de modo que o objetivo da norma foi plenamente atendido. A manutenção do lançamento acarreta dupla tributação da YAMAHA COMPONENTES sobre um mesmo fato.

Os ajustes das regras de preços de transferências não poderiam ser realizados em relação às operações de importação realizadas com o Japão (dentre outros), por força das disposições constantes dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, dos quais o Brasil é signatário. Tais tratados permitem a realização de ajustes na base de cálculo dos tributos apenas quando ficar comprovada a transferência de resultados ao exterior, sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica. Esta prova não foi produzida na situação versada nos autos, de modo que, conforme prescreve o art. 98 do CTN, devem prevalecer os tratados sobre a legislação interna, ainda que esta lhes seja posterior. O tratado celebrado com o Japão, conforme Decreto Legislativo nº 43/1967, segue o modelo da OCDE, estando as regras gerais de preços de transferência previstas no art. IV do acordo. Nos termos desta norma, os Estados signatários somente poderão realizar ajustes nos registros das empresas em relações comerciais internacionais, quando os preços praticados estiverem em desacordo com os valores praticados no mercado internacional, vale dizer, quando foram verificados condições de favorecimento. Por outro lado, a Lei nº 9.430/1996 não dispensa a aplicação das regras de preços de transferência, mesmo em operações comerciais internacionais realizadas sem qualquer condição de favorecimento. Há, assim, conflito entre o disposto no art. IX do modelo de convenção da OCDE e a Lei nº 9.430/1996.

Com a publicação da Lei nº 9.959/2000, foi permitida a utilização do método PRL, considerada uma margem de lucro de 60%, no caso de importação de bens aplicados à produção. Nos termos das Instrução Normativa SRF nº 113/2000 e da Instrução Normativa nº 32/2001, o método PRL deveria ser calculado com base no preço de venda do bem produzido, a partir do qual seriam feitas as deduções previstas em lei e diretamente calculada a margem de lucro. Finalmente, a margem de lucro seria diretamente diminuída do preço líquido de venda, para apuração do preço parâmetro, sem qualquer cálculo adicional.

Porém, a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, em seu art. 12, § 11, incisos I a V, modificou a sistemática de apuração do PRL, determinando ser necessário efetuar um cálculo proporcional sobre o preço líquido de venda, para somente depois determinar o valor da margem de lucro e o preço parâmetro. Ocorre que estas alterações não estão previstas na Lei nº 9.430/1996 e têm como consequência substancial aumento no valor dos ajustes tributários. Não há base legal para a IN 243/2002 restringir o conceito de preço líquido de revenda, e tampouco para determinar a aplicação da margem de lucro de 60% sobre o valor proporcionalizado entre o custo do insumo e o custo total do bem. Trata-se de flagrante violação ao princípio da legalidade, por majoração indevida de tributo e por inovação na metodologia de cálculo do PRL. Essa violação foi reconhecida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 478/2009, que não foi convertida em lei. Posteriormente, a Medida Provisória nº 563/2012 reproduziu a sistemática de cálculo adotada pelas disposições da Instrução Normativa nº 243/2002 e pela Medida Provisória nº 478/2009, alterando apenas a margem de lucro para aplicação do PRL.

Após análise dos Projetos de Modernização da YAMAHA COMPONENTES, a Agência de Desenvolvimento da Amazônia - ADA expediu, em 20/12/2008, os

Laudos Constitutivos nº 150/2005 e nº 151/2005, atestando a entrada em operação dos projetos, respectivamente, nos anos-calendário de 2004 e 2005, para que fosse reconhecida pela Receita Federal a redução do IRPJ e adicionais não restituíveis. Em seguida, a RFB expediu os Atos Declaratórios Executivos, reconhecendo o direito à redução de 75% do IRPJ e adicionais restituíveis pelo prazo de dez anos, a partir dos anos-calendário de 2006 e 2007, para operações com cabeçote, carcaça direita, carcaça esquerda, cilindro e subconjunto, utilizados em motor à explosão para ciclomotores, motonetas, motocicletas, triciclos e quadriciclos. Além desses projetos, outros idênticos foram submetidos à apreciação da ADA, que emitiu Laudos Constitutivos em relação a uma série de outros produtos. Porém, tendo em conta que esses laudos e demais documentos apresentados no curso da ação fiscal atestarem que as operações desses outros projetos teriam iniciado a partir de anos-calendário posteriores a 2007, a autoridade autuante considerou descabido o aproveitamento do benefício de redução do IRPJ para tais produtos. Apesar disso, das receitas auferidas no ano-calendário de 2007 com a comercialização de tais produtos, praticamente a totalidade está relacionada a projetos que foram implementados efetivamente no ano-calendário de 2006, de modo que deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento do benefício de redução de IRPJ a partir do ano de 2007. Em 26/04/2012, foi efetuado pagamento de IRPJ, no montante de R\$ 3.626.914,76, incidente sobre parte do faturamento decorrente da produção de alguns bens intermediários, que no ano de 2007 não estavam acobertados por laudo constitutivo emitido pela ADA/SUDAM. A redução do IRPJ prevista na Medida Provisória nº 2.199-14/2001 pode ser entendida como um benefício não condicionado, conforme posição já manifestada pelo STJ.

Porém, mesmo que, pelo fato de o beneficiário dever estar localizado na área da SUDAM e realizar modernização de seu investimento, seja considerado que o benefício é condicionado, não se pode admitir que o mero despacho administrativo é que confere o direito à isenção, pois, nos termos do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, a pessoa jurídica que tiver aprovado o seu projeto de modernização tem direito à redução de alíquota. O despacho administrativo deve ser entendido como uma mera declaração do cumprimento da regra, devendo prevalecer, acima de tudo, os fatos, as provas e a verdade material. A impugnante apresentará oportunamente provas de que a operação dos projetos teve início nos anos de 2004 e 2005, razão pela qual deve ser reconhecido o direito à redução do IRPJ no ano seguinte ao do início da operação, ou seja, nos anos de 2005 e 2006. A impugnante tinha um benefício de isenção de IRPJ, estando sujeita aos arts. 554 e 555 do RIR/1999. Porém, após as sucessivas alterações de SUDAM para ADA e desta para SUDAM, sua situação, segundo o entendimento da autoridade autuante, passou a ser de total incidência tributária. Ocorre que, a Lei nº 9.532/1997, ao pretender acabar com a isenção na SUDAM, concedeu aos contribuintes ali instalados o benefício do escalonamento de percentuais de redução do IRPJ. Assim, pretender impor glosa integral, e não o benefício do escalonamento, significa dar tratamento não isonômico aos contribuintes, devendo ser aplicado, ao menos, o escalonamento previsto no art. 3º, I, da referida Lei, de redução de 75% do imposto para o período de 2007. Ainda que assim não se entenda, deve ser reconhecido que não foi extinto o benefício fiscal de redução do IRPJ e adicionais não restituíveis para a requerente, nos termos do art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, e tendo em conta que as atividades por ela exercidas são consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional, conforme previsto no Decreto nº 4.212/2002, e estão localizadas na área de atuação da SUDAM. A autoridade autuante, ao lavrar o auto de infração, exigiu o valor total do IRPJ deduzido com base no projeto de modernização, sem considerar o direito à redução de 25% do IRPJ, conforme disposto no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.532/1997. A requerente tem, ainda, o direito à redução de 25% do IRPJ somente pelo fato de estar inserida em setor prioritário para o desenvolvimento regional na área de

atuação da SUDAM. Assim, caso não se considere o direito à redução do IRPJ de 75% ou de 50% na hipótese de escalonamento, ao menos deve ser reconhecido o direito à redução de 25%, nos termos da Lei nº 9.532/1997. A requerente está providenciando, junto à SUDAM, pedidos de revisão dos laudos constitutivos apresentados, para que seja corrigido o ano-calendário de entrada em operação dos empreendimentos, para os anos-calendário de 2006 e anteriores, quando for o caso. Tão logo sejam disponibilizados pela SUDAM, os documentos serão trazidos aos autos.

A multa aplicada ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, além de ser confiscatória, devendo ser reduzida.

É descabida a utilização da taxa Selic para fins de cálculo de juros moratórios em matéria tributária, pois não foi criada por ele para esse fim.

A multa é uma penalidade e, como tal, não tem natureza tributária, de modo que não há razão para ser aplicada a taxa de juros Selic sobre o seu valor. A Lei nº 9.250/1995, que instituiu a taxa Selic como parâmetro para correção de débitos tributários, somente é aplicável sobre tributos e contribuições propriamente ditos, não sobre a multa.

Tampouco o art. 43 da Lei nº 9.430/1996 autoriza tal incidência na situação versada nos autos, pois esta norma permite apenas cálculo de juros Selic quando a multa é lançada isoladamente.

Por fim, pede a impugnante o cancelamento dos autos de infração lavrados, protestando pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do art. 16, § 4º, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/1972, bem como do princípio da verdade material.

A 1ª Turma da DRJ/RPO, analisou os argumentos apresentados pela impugnante, proferindo decisão para julgar improcedente sua manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - COMPRADORES VINCULADOS - COMPATIBILIDADE COM TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA - MODELO OCDE - INVALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002 - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS - REDUÇÃO DO IRPJ - COMPROVAÇÃO - MULTA DE OFÍCIO - SELIC - JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

O conceito de vinculação, para fins de aplicação do art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, é aquele previsto no art. 23 da mesma Lei. Não há incompatibilidade entre as normas relativas a preços de transferência constantes da legislação pátria e os tratados internacionais para evitar dupla tributação da renda firmados pelo Brasil, segundo o modelo da OCDE. A autoridade administrativa não tem competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma integrante do ordenamento jurídico nacional, como a Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Deve a impugnante apresentar a prova documental, junto de sua impugnação. O benefício fiscal da

redução do IRPJ destinado aos projetos de modernização aprovados pela SUDAM, instalados na Zona Franca de Manaus, deve ser obtido seguindo os trâmites previstos na legislação que rege a matéria. Multa de ofício e juros moratórios calculados nos termos da lei. É legítima a exigência de juros sobre multa de ofício não paga no vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2007

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresenta recurso voluntário tempestivo, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RPO e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e reflexos em 24/04/2014 (AR de fl. 617), e apresentou em 23/05/2014, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 619 a 705.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, dele conheço.

DO MÉRITO

1. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A recorrente é sociedade limitada que tem como atividade principal a fabricação de partes, peças e componentes para motocicletas. No contexto dessas atividades, é contribuinte de diversos tributos, dentre os quais o IRPJ e a CSLL e, no ano-calendário de 2007, importou insumos necessários à industrialização de seus produtos no Brasil e destinados à revenda. Como as transações foram realizadas com partes vinculadas no exterior, a fim de atender às regras de preços de transferência, efetuou os cálculos com base na Lei 9.430/96.

Nesse sentido, o preço parâmetro, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos valores das importações na apuração do IRPJ e da CSLL, foi apurado com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro ("PRL"). A margem de lucro foi a de 60% ("PRL60") sobre o preço de revenda líquido, por se tratar de importação de insumos destinados à industrialização.

A totalidade dos produtos industrializados pela Recorrente com os insumos importados era revendida à YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA ("Yamaha Amazônia"), pessoa vinculada também sediada em Manaus/AM. A Yamaha Amazônia, por seu turno, revendia esses mesmos produtos aos consumidores finais em operações de compra e venda entre partes não vinculadas, em condições normais de mercado.

Entende a Recorrente que a Lei 9.430/96 impede a utilização de valores de revenda com partes vinculadas como parâmetro de aplicação do PRL60 (art. 18, § 3º). Porém não haveria margem para utilização dos métodos PIC e PCL, por se tratarem de operações com produtos específicos negociados apenas com partes vinculadas e/ou pela impossibilidade de abertura detalhada dos custos por parte da exportadora estrangeira no formato exigido pela legislação tributária brasileira.

Assim, alega que não lhe restou alternativa senão aplicar o PRL60, com base nos valores das vendas praticadas pela Yamaha Amazônia a partes não vinculadas, respeitando as condições de mercado independente (arm's length). Nessas operações, os produtos comercializados pela Yamaha Amazônia eram produzidos com bens fabricados e revendidos pela Recorrente.

Como já dito, aduz a Recorrente que, na situação versada nos autos, a aplicação do método PRL60, no cálculo dos preços de transferência, violaria o disposto no art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, segundo o qual não podem ser considerados os preços

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/08/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 1

8/08/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/08/2016 por FLAVIO FRANCO C

ORREA, Assinado digitalmente em 19/08/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA

Impresso em 19/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

praticados pela empresa com compradores vinculados. Assevera que suas vendas eram todas realizadas com a Yamaha Amazônia, sendo ambas partes vinculadas, de modo que o preço independente passível de ser utilizado para aplicação do método PRL60 somente era apurado nas vendas a terceiros independentes efetuadas por esta última.

Diferentemente, no TVF, o agente fiscalizador, considerando ser a sua atividade vinculada, e não havendo outra forma de se aplicar os métodos de preço de transferência ao caso concreto, decidiram aplicar o PRL, com a ressalva de que foram adotados no cálculo do preço parâmetro, apenas as vendas efetuadas pela fiscalizada, mesmo sabendo que tais vendas foram todas realizadas com pessoas vinculadas no Brasil.

Não vejo como acatar a tese da Fiscalização, mesmo diante da vinculação da atividade do agente fiscalizador, pois referida vinculação não é fundamento ou autorização para que este agente possa infringir a lei. Muito pelo contrário, a sua atividade está sempre vinculada ao que preceitua a lei brasileira!

O comando contido no art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 é claro:

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:*

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

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

[...]

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados. (grifos meus)

Da mesma forma, o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ("**RIR/99**"), ao regulamentar a Lei 9.430/96, dispõe em seu artigo 241, § 3º, que, para fins de aplicação do

método PRL, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

Repetindo a regra já trazida pela Instrução Normativa SRF nº 38, de 30/04/1997, e pela Instrução Normativa nº 32, 30/03/2001, o § 1º, do artigo 12, do IN 243 /02 dispõe:

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

A regra expressa nos dispositivos legais acima é clara e não comporta discussão: para fins do cálculo do PRL não se pode tomar como base o preço de revenda dos bens importados para empresas que não sejam independentes entre si.

A impossibilidade de utilização de preços de revenda para empresas vinculadas foi apontada por Heleno Torres¹:

Como se deduz, a comparação pelo método do preço de revenda deverá tomar em conta a existência de três partes: o exportador não residente e o importador residente, vinculados em qualquer modo, e uma terceira pessoa residente no país e independente do importador. A primeira transação (importação) será comparada com a segunda (revenda), para determinação do preço arm's length.

Portanto, na impossibilidade de utilização dos outros métodos (PIC e CPL), e considerando que os produtos eram importados e revendidos integralmente a parte relacionada, o justo preço de revenda ou mesmo o preço independente só poderia ser apurado em venda com terceiros independentes. Por esse motivo, entendo que o melhor método seria de fato o procedimento adotado pela interessada.

Concordo também que a prática de distribuição de lucros entre as empresas do Grupo Yamaha não trouxe qualquer prejuízo ao erário, pois a margem de lucro reconhecida como receita por uma foi deduzida pela outra de tal sorte que o feito da referida distribuição das margens é fiscalmente neutra (pelo menos para fins do IRPJ e CSLL).

Assim, por todo acima exposto, por manifesta ilegalidade, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte, a fim de afastar a possibilidade de se utilizar, para fins de determinação do preço parâmetro, os preços de revenda praticados entre partes que sejam vinculadas entre si. Desta forma, não há como prosperar o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, por expressa ilegalidade.

Deixo de analisar as outras questões relacionados com a autuação sobre preço de transferência suscitadas pela recorrente por entender que as mesmas perderam o objeto (dos tratados e da ilegalidade da IN 243/02).

Assim, no que diz respeito ao lançamento de ofício atinente a ajuste por preço de transferência, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

2. BENEFÍCIO FISCAL - SUDAM

No que diz respeito aos alegados créditos tributários oriundos do benefício fiscal de redução de IRPJ (aplicável a contribuintes localizados na área da SUDAM) em

relação a projetos implementados em 2007, diferentemente do item acima, penso que não assiste razão à Recorrente.

Alega a recorrente que a mesma encontra-se instalada na Zona Franca de Manaus, hoje área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia ("SUDAM"), tendo apresentado regularmente seus pleitos de implantação, ampliação e modernização para o devido aproveitamento dos benefícios fiscais.

Por consequência, entende ter direito à redução de 75% do IRPJ e adicionais restituíveis pelo prazo de dez anos, a partir dos anos-calendário de 2004 e 2005, para operações com alguns de seus produtos.

Neste particular, (benefício SUDAM) adoto como fundamento da minha decisão os mesmos argumentos exarados pela DRJ, os quais abaixo transcrevo na íntegra:

No tocante aos créditos tributários lançados em razão da redução indevida do IRPJ por ter o contribuinte considerado, na apuração do lucro da exploração, receitas líquidas relativas à venda de produtos não acobertados pelo benefício fiscal, reconhece a impugnante que parte do lançamento é procedente, razão pela qual afirma ter recolhido, em 26/04/2012, DARF de IRPJ no valor de R\$ 3.626.914,76.

Assevera, porém, que a autoridade autuante equivoca-se ao concluir que apenas 9,22% da receita líquida do ano-calendário 2007 está sujeita ao benefício da redução de 75% do IRPJ. Sustenta que, na verdade, 51,75% de sua receita líquida está sujeita ao referido benefício.

Alega que, além dos projetos aprovados e com direito ao benefício fiscal reconhecidos pela Receita Federal e não questionados pela autoridade autuante, outros idênticos foram submetidos à apreciação da ADA, que emitiu Laudos Constitutivos em relação a uma série de outros produtos. Sustenta que, nesses casos, a despeito de os laudos e demais documentos apresentados no curso da ação fiscal atestarem que as respectivas operações tiveram início a partir dos anos-calendário posteriores a 2007, das receitas auferidas neste ano com a comercialização de tais produtos praticamente a totalidade está relacionada a projetos que foram, de fato, implementados no ano-calendário de 2006, de modo que deve ser reconhecido o direito ao gozo do benefício fiscal já no ano de 2007. Segundo alega, nos termos do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, a pessoa jurídica que tiver aprovado projeto de modernização tem direito à redução de alíquota, devendo o despacho administrativo ser entendido como uma mera declaração do cumprimento da regra, já que prevalecem os fatos, as provas e a verdade material. Nesse sentido, afirma que apresentará oportunamente as provas de que a operação dos projetos teve início nos anos de 2004 e 2005 e que está providenciando, junto à SUDAM, pedidos de revisão dos laudos constitutivos apresentados, para que seja corrigido o ano-calendário de entrada em operação dos empreendimentos, para os anos-calendário de 2006 e anteriores, quando for o caso.

A alegação não tem respaldo nas normas que regem a matéria. O § 1º do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, com a redação dada pela Lei nº 11.196/2005, estabelece que a fruição do benefício fiscal dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, **segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional** até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. Há, portanto, exigência legal de **laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional** atestando o momento da

entrada em operação do projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação.

Não consta dos autos laudo do Ministério da Integração Nacional reconhecendo, para os produtos cuja venda proporcionou a receita líquida não sujeita ao benefício fiscal, a entrada em operação de projeto hábil a garantir o gozo do benefício fiscal no ano-calendário de 2007. A impugnante afirma que apresentaria as provas oportunamente, mas até o momento nada foi apresentado. Mais que isso, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, a prova documental deve ser apresentada junto da impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, excetuadas as hipóteses previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do mesmo dispositivo, nenhuma das quais verificadas no presente processo administrativo. Destarte, a argumentação da impugnante não tem sustentação jurídica ou fática.

A impugnante alega, ainda, que tinha um benefício de isenção do IRPJ, estando sujeita aos arts. 554 e 555 do RIR/1999, e que a Lei nº 9.532/1997, ao pretender acabar com a isenção na SUDAM, concedeu aos contribuintes ali instalados o benefício do escalonamento de percentuais de redução do IRPJ. Diante disso, conclui a impugnante que impor glosa integral, e não o benefício do escalonamento, significa dar tratamento não isonômico aos contribuintes, devendo reconhecido o direito à redução de 75% do IRPJ, previsto no art. 3º, I, da Lei nº 9.532/1997.

A pretensão da impugnante não se sustenta. Em primeiro lugar, não fez ela prova de que tinha direito ao benefício da isenção do IRPJ. De fato, os benefícios fiscais de isenção a que remete o art. 3º da Lei nº 9.532/1997 são aqueles previstos no art. 13 da Lei nº 4.239/1963 e no art. 23 do Decreto-lei nº 756/1969. Nos dois casos, o reconhecimento do benefício depende de expedição de laudo constitutivo pela SUDAM, documento este que não foi apresentado pela impugnante.

Além disso, a isenção de que trata o art. 13 da Lei nº 4.239/1963 e o art. 23 do Decreto-lei nº 756/1969 está limitada a dez anos. Para os projetos protocolados a partir de 15/11/1997, data de início da vigência da Medida Provisória nº 1.602/1997, que foi convertida na Lei nº 9.532/1997, passou a valer o escalonamento a que se refere a impugnante, previsto nos incisos I, II e III do art. 3º desta Lei, havendo também o limite de dez anos para o gozo do benefício. Portanto, a isenção prevista no art. 13 da Lei nº 4.239/1963 e no art. 23 do Decreto-lei nº 756/1969 não se transformou no escalonamento de que trata o art. 3º da Lei nº 9.532/1997, vale dizer, o contribuinte que gozava da isenção prevista na legislação anterior não passou a ter automaticamente o direito ao escalonamento. Cada benefício fiscal tinha seus requisitos de aprovação e seu prazo de validade. Desse modo, caso pretenda ver reconhecido o direito ao escalonamento previsto no art. 3º da Lei nº 9.532/1997, deve o contribuinte comprovar que teve esse benefício fiscal reconhecido.

A alegação de violação ao princípio da isonomia não pode ser apreciada na via administrativa, pois, conforme já assentado, somente o Poder Judiciário pode apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de lei ou ato normativo.

A impugnante alega, ainda, que deve ser reconhecido seu direito ao benefício fiscal de redução do IRPJ e adicionais não restituíveis, nos termos do art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, tendo em conta que as atividades por ela exercidas são consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional, conforme previsto no Decreto nº 4.212/2002, e estão localizadas na área de atuação da SUDAM.

O reconhecimento do direito à redução do IRPJ e adicionais restituíveis, previsto no art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 está sujeito ao procedimento previsto nos arts. 60 e 61 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002. A

competência para tanto é da unidade da SRF que jurisdiciona a pessoa jurídica, devendo o pleito ser instruído com laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. A impugnante não comprovou nos autos que teve reconhecido, de acordo com os referidos trâmites, o alegado direito à redução do IRPJ e adicionais restituíveis, de modo que não há como reconhecê-lo em sede de julgamento de impugnação administrativa contra auto de infração lavrado.

Pela leitura do excerto acima transcrito, depreende-se que o motivo da não aceitação do benefício fiscal deu-se em razão de não ter a interessada apresentado, juntamente com a Impugnação, os documentos requeridos para fins do gozo de tal benefício, mormente os relatórios emitidos pelo Ministério da Integração Nacional.

Não vejo aqui motivo para que se aplique o Princípio da Verdade Material, haja vista que não há, a meu ver, qualquer razão justa a legitimar a sua não apresentação a contento.

Como trata-se de benefício fiscal a ser usufruído pela interessada, entendo que a ela incumbia o ônus da prova (data em que os projetos beneficiados tiveram início). Não tendo logrado prová-lo adequadamente, com documentos hábeis e idôneos, não vejo como dar guarida à pretensão da Recorrente.

Quanto ao alegado erro/inconsistência na apuração do lucro da exploração da recorrente, utilizado para fins da determinação do benefício de redução de 75% do IRPJ, deixo de analisar tal pedido, haja vista que o mesmo só fora formulada em petição (fls. 719/723), a qual fora protocolizada apenas em 07/06/2016, portanto, fora do prazo regimental para interposição do recurso voluntário. Dessa forma, entendo que referida petição seria intempestiva e a matéria nela versada já estava abarcada pela instituto da preclusão.

Portanto, toda a discussão atinente ao erro na apuração do lucro da exploração pela fiscalização, (desconsideração indevida das receitas decorrentes da industrialização por encomenda), não será objeto de análise específica por entender que esta matéria encontrava-se preclusa quando da interposição da petição por parte da Recorrente.

3. JUROS SOBRE MULTA (incidente sobre o item 2)

A obrigação tributária, tida como principal, surge com a ocorrência do fato gerador (materialidade da hipótese de incidência) e tem por objeto o pagamento de tributo, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN.

Como ocorre com qualquer dívida de valor, o não adimplemento da obrigação no prazo fixado implica incidência de multa e juros, em razão da mora.

Na esfera federal, o débito será acrescido de multa moratória, calculada à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, a teor do estabelecido no art. 61, caput, e § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Os juros serão equivalentes à Taxa SELIC, consoante determinação do § 3º do art. 61, que remete ao § 3º do art. 5º, ambos da Lei nº 9.430/96.

Na hipótese, porém, de lançamento de ofício, a multa incidirá à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Tal sanção ocorre quando o contribuinte não declara o seu débito, fato este que obrigará o Fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo.

O inciso I do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve que a multa decorrente de lançamento de ofício será exigida conjuntamente com o tributo, quando não houver sido anteriormente pago.

A Secretaria da Receita Federal – SRF, no exercício da administração de tributos federais, vem, contudo, computando juros sobre tal sanção. A análise da legalidade dessa cobrança passa antes pela fixação do conceito de norma jurídica.

Em linhas gerais, norma jurídica é um juízo hipotético-condicional. Dada a ocorrência do fato “x”, a prestação deverá ser “y”, consoante lição de Paulo de Barros Carvalho. Logo, a inexecução da obrigação prevista no consequente da norma primária desencadeia a incidência da norma secundária.

É preciso, ainda, fixar os conceitos de juro e multa. Segundo Maria Helena Diniz:

JURO. 1. Direito bancário. Rendimento de capital empregado. 2. Direito civil. a) Taxa percentual que incide sobre um valor ou quantia em dinheiro; b) pagamento que decorre da utilização do capital alheio, constituindo, portanto, fruto civil.”

MULTA CONVENCIONAL. Direito civil. Cláusula contratual que estipula uma pena pecuniária a ser paga pelo contratante que não venha a cumprir, no todo ou em parte, uma obrigação ou que atrase o seu adimplemento.”

A ilustre tratadista identifica ainda as seguintes ocorrências de juros:

JUROS COMPENSATÓRIOS. Direito civil. Aqueles que decorrem de uma utilização consentida do capital alheio, pois estão, em regra, preestabelecidos no título constitutivo da obrigação, no qual os contratantes fixam os limites de seu proveito, enquanto durar o negócio jurídico, ficando, portanto, fora do âmbito da inexecução. (...).

JUROS MORATÓRIOS. Direito civil. Consistem na indenização pelo retardamento da execução da dívida.

Os conceitos de multa e juro, mencionados acima, se aplicam integralmente ao Direito Tributário, observando-se apenas o fato de a obrigação fiscal ser ex lege, daí a fixação dos mesmos decorrer da lei, não podendo ser objeto de convenção entre as partes.

Leciona Luiz Antonio Scavone Junior que:

Os juros compensatórios são devidos em razão da utilização do capital pelo devedor (...). Espelham a paga pela utilização do capital alheio.

Portanto, ao contrário do que ocorre com os juros moratórios, é afastada a idéia de culpa do devedor (...).

Do exposto, estamos que, no campo tributário, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória.

Afinal, o Estado, no exercício de competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como cobrar-lhe juros compensatórios.

Visto isso, em linhas gerais, é possível afirmar que, em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado.

Não é por outra razão que não existe limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação não for cumprida, os juros serão computados.

O mesmo já não ocorre com a multa, porquanto sua natureza, à evidência, é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação

O termo “punir”, pensamos, deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, isto é, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento tardio mais oneroso.

Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, ao contrário da multa, incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital

No entanto, não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Neste sentido, a lição de Maria Helena Diniz é conclusiva:

Os juros são o rendimento do capital, (...), visto que constituem o preço do uso do capital alheio, em razão da privação deste pelo dono, voluntária ou involuntariamente. (...).

Melhor explicando: o capital do contribuinte, que deveria ter sido transferido aos cofres públicos, não o foi; este é o único pressuposto da cobrança dos juros, como forma de remunerar a indisponibilidade daquele capital a quem teve frustrada a previsão de recebê-lo.

Fora desta hipótese, qualquer incidência de juros mostra-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato (reposição de “capital”).

É preciso ter consciência de que os juros não existem por si só; decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal.

O mesmo ocorre com a multa, que só surgirá se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal

Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Enfim, a multa está prevista no conseqüente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária.

A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando por completo a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

A norma secundária não foi feita para onerar obrigação prevista em outra norma secundária. Vale dizer: o pressuposto fático da incidência da norma secundária será sempre uma situação decorrente de uma norma primária, e nunca uma situação decorrente de uma norma também secundária.

Para que os juros pudessem incidir sobre a multa, esta teria, necessariamente, por razão de lógica, que estar prevista em obrigação estabelecida em norma primária.

Ocorre, contudo, que a multa não tem como ser prevista em norma primária, pois seus efeitos, consoante demonstrado linhas acima, não integram a materialidade da obrigação prevista naquela norma

Acreditamos ser o mesmo pensamento de Hugo de Brito Machado:

O que caracteriza a sanção é a presença do ilícito na hipótese de incidência da norma que a institui. E a finalidade da sanção é atribuir eficácia à norma jurídica, (...).

Esta linha de pensamento não resta prejudicada pelo disposto no artigo 113, § 3º, do CTN, quando dispõe que a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, quando decorrente do descumprimento de obrigação acessória

Inicialmente, tal “conversão” só tem efeito de celeridade quanto à arrecadação, ou seja, justifica-se para viabilizar a constituição e a execução do crédito originário de multa juntamente com o crédito tributário

A meu ver, se não existisse a disposição do § 3º do art. 113 do CTN, não seria possível cobrar o débito relativo à multa pelo descumprimento de obrigação acessória no mesmo processo que se está exigindo dívida de natureza tributária, isso porque, nos termos do art. 3º do CTN, tributo não constitui sanção de ato ilícito

A inobservância de obrigação acessória configura ato ilícito, punida, entre outras formas, com multa pecuniária, o que lhe afasta a natureza de tributo, daí a necessidade de equiparação à obrigação principal, quanto ao seu procedimento de cobrança

E mais, sendo a obrigação acessória autônoma em relação à obrigação principal, não seria possível admitir a reunião, num único processo, de dois créditos com origens distintas

Ademais, tal “conversão” não afeta o caráter secundário da norma de sanção (estipuladora de multa), uma vez que seu pressuposto de incidência – mesmo na hipótese do artigo 113, § 3º, CTN – continua sendo o descumprimento de uma obrigação prevista em norma primária.

Portanto, aquele dispositivo não prejudica em absolutamente nada a linha de argumentação ora sugerida, no sentido de não admitir a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício: (i) quer pelo fato desta não possuir natureza de “capital” (passível de gerar rendimentos, tais como juros....) (ii) quer pelo fato de estar prevista em norma secundária e não primária.

Enfim, não é possível admitir a incidência de uma norma secundária (a que trata dos juros) sobre outra norma secundária (a que estipula os juros), porque, em ambas, o pressuposto fático de subsunção encontra-se em norma primária, inexistente na hipótese.

Paralelamente a estas considerações, cumpre também ressaltar que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa, ora denunciada.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “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.

À evidência, a expressão “Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ...”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”

Resta evidente que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, violando, assim, o princípio da legalidade.

4. TAXA SELIC

Quanto à alegação de aplicação da taxa SELIC por sua manifesta ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, deixo de analisar tal argumento por força da aplicação da Súmula CARF nº 02.

CONCLUSÃO

Assim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, exonerando inteiramente o crédito tributário lançado de ofício quanto à infração sobre preços de transferência e afastando a incidência de juros sobre as multas de ofício lançadas sobre a glosa do benefício SUDAM que restou mantida.

Sala de sessões, 09 de agosto de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa

Cabe-me o voto vencedor para a solução da questão relativa à incidência dos juros de mora sobre a multa aplicada mediante lançamento de ofício, em razão do descumprimento da norma tributária que fixou a determinação do valor do tributo ora exigido.

O ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

"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." (grifei)

Assim, pedindo vênias ao ilustre Relator, sou da opinião de que a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

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

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

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

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

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

A teor dos artigos supra referidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o Resp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, *caput* e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da

penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. *(grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) *(grifei)*

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

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

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

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

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. *(grifos no original)*

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). *(grifos no original)*

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial.”*(grifos no original)*

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, manifesto que 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.

Ao fim, saliento que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“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”. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“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.” (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Com base no exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso, quanto à questão examinada.

(documento assinado digitalmente)
Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

Processo nº 10283.720367/2012-10
Acórdão n.º **1301-002.093**

S1-C3T1
Fl. 768

CÓPIA