



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

Processo nº 16327.000032/2005-85
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.395 – 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2016
Matéria IRPJ - ILEGALIDADE DA IN SRF 38/97
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

RECURSO NÃO CONHECIDO. PARADIGMA SUPERADO.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente, conforme previsão expressa no § 15, art. 67, Anexo II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), André Mendes de Moura, Nathalia Correia Pompeu, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Hélio Eduardo de Paiva

Araújo (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 4560/4584) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-001.110 (e-fls. 4092/4106), pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/06/2013, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e negado provimento ao recurso de ofício.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 1999, tratou de supostas irregularidades no cálculo dos preços de transferência de bens adquiridos de pessoa vinculada no exterior. Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL.

Após encaminhar duas diligências para a unidade preparadora solicitando esclarecimentos sobre o procedimento fiscal, a primeira instância (DRJ) julgou a impugnação procedente em parte, para: (1) ajustar os valores do estoque inicial para os produtos "bromazepam", "fluoro uracil substância", "5'fostato sódico de vitamina B2", "ceftriaxona", "miditron-m", em razão de prejudicialidade do processo administrativo nº 16327.003187/2003-10, o que levou a uma redução na base tributável; (2) afastar o valor do produto "miditron-m apar. System" que já havia sido adicionado na base de cálculo pela Contribuinte e (3) retificar os preços parâmetros da "ceftriaxona" e do "tenoxicam". Em razão do crédito tributário exonerado, foi interposto recurso de ofício.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário.

A PGFN interpôs recurso especial em relação à matéria "ilegalidade do art. 4º, § 1º da IN SRF nº 38/97, em proibir a aplicação do PRL para produto importado utilizado na produção de outro bem, serviço ou direito", que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

Os relatos da ação fiscal (e-fls. 1337/1341), ao analisar as importações efetuadas pela Contribuinte no decorrer do ano-calendário de 1999, discorrem que:

1) foram utilizados dados constantes no sistema SISCOMEX;

2) os preços parâmetros dos produtos "bromazepam", "ceftriaxona" e "tenoxicam" apurados pela Contribuinte pelo método PRL foram desconsiderados, por serem princípios ativos destinados à produção de outros produtos, conforme orientação expressa do art. 4º, § 1º da IN SRF nº 38/97, e foram apurados pela Fiscalização por meio do método PIC;

3) para os demais produtos os preços parâmetros foram apurados pelo método PRL;

4) a apuração da base de cálculo tributável foi realizada somando-se todas as vendas e outras baixas, subtraindo-se do estoque inicial e multiplicando-se pelo valor do ajuste unitário.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1377 e segs), que foi apreciada pela 4ª Turma da DRJ/Fortaleza, para julgar a impugnação **procedente em parte**, nos termos do Acórdão nº 08-17.296 (e-fls. 4045 e segs, com a ementa a seguir:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS BENÉFICO.

A apuração dos preços de transferência é ônus do contribuinte, que pode adotar o método legal mais benéfico, dentre os possíveis. Ao Fisco não é exigível que encontre o preço para cada um dos métodos e escolha o mais benéfico.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO EFETIVO.

É possível encontrar o ajuste necessário sobre o custo efetivo a partir dos preços de aquisição das mercadorias e das quantidades vendidas, sem usar diretamente o valor efetivamente lançado na conta de resultado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. DADOS DO SISCOMEX. POSSIBILIDADE.

Os dados contidos no Siscomex podem ser utilizados pelo Fisco para a definição do preço de transferência pelo método PIC. Nesse caso, a impossibilidade de realização dos ajustes previstos na norma de regência é suprida pela exclusão daquelas transações que se diferenciam nos elementos passíveis de ajuste.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. SIGILO FISCAL.

Fere o sigilo fiscal a divulgação detalhada das transações comerciais dos contribuintes utilizadas como paradigma. O direito de defesa do autuado é suprido pela possibilidade de apresentação, a qualquer tempo, de cálculo alternativo, conforme os dados por ele colhidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NÃO RECUPERÁVEIS.

Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços parâmetros, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e dos tributos não recuperáveis incidentes na importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. CASOS DE IMPOSSIBILIDADE LEGAL.

Não se pode falar em comutatividade plena dos métodos de cálculo quando a lei exclui a aplicação de um deles. O artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, exclui a aplicação do método PRL para serviços e para bens que não são submetidos à revenda ou quando seu preço de revenda seja indeterminável.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1999

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1999

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAÇÃO.

A Administração Tributária não pode afastar a aplicação de lei pelo mero argumento de inconstitucionalidade.

ILEGALIDADE DE NORMA INFRALEGAL. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAÇÃO.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento não pode afastar a aplicação de ato normativo infralegal pelo argumento de ilegalidade.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INSTRUMENTAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de planejamento, não contaminando a ação fiscal se emitido com eventuais falhas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Já foi pacificado, na esfera administrativa, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é débito decorrente de um tributo ou contribuição, sujeitando-se à incidência de juros moratórios calculados pela taxa SELIC.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVO PREJUÍZO.

Não há nulidade por falta ou insuficiência de motivação se o contribuinte demonstra conhecer o motivo da exação e exerce efetivamente seu direito de defesa.

Em razão do crédito tributário exonerado pela DRJ, foi interposto recurso de ofício. Também foi interposto recurso voluntário (e-fls. 4123 e segs) pela Contribuinte, que foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 12/06/2013, por meio do Acórdão nº 1302-001.110 (e-fls. 4092/4106), decidindo no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS. PRL. IN SRF nº 38/97.

O § 1º do art. 4º da IN 38/97 desbordou dos limites legais da norma regulamentada (art. 18 da Lei nº 9.430/96), ao vedar a aplicação do método PRL aos insumos importados, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade.

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

CRITÉRIO JURÍDICO.

A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1999

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 4560/4587), discorrendo sobre a legalidade do art. 4º, § 1º da IN SRF nº 38/97.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 4586/4587 deu seguimento ao recurso da PGFN, por entender ter restada caracterizada divergência em relação ao acórdão paradigma nº 103-22.125.

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 4594 e segs). Primeiro, protesta sobre a admissibilidade do recurso especial, vez que a matéria devolvida no acórdão paradigma foi superada por decisão em instância superior, o acórdão nº 9101-00.280 da CSRF. Aduz também que a decisão recorrida apresentou com razões de decidir dois fundamentos, e apenas um deles foi objeto de protesto no recurso especial. O outro, fundamento autônomo e suficiente para manter o julgado da turma *a quo* não foi atacado, o que caracteriza a falta de interesse recursal e ensejaria o não conhecimento do recurso especial. Ainda sobre a admissibilidade, protesta que não foi realizada demonstração analítica da divergência, em desacordo com o § 6º do art. 67 do Anexo II do RICARF. No mérito, entende que a IN SRF nº 38/97 extrapolou sua competência ao estabelecer restrição no seu art. 4º, § 1º sem amparo legal. Enfim, requer que, caso seja dado provimento ao recurso especial, pelo retorno dos autos à turma *a quo* para julgamento de matérias que não foram apreciadas na instância anterior pelo fato de o recurso voluntário ter sido provido, sob pena de supressão de instância.

Em seguida, apresentou petição (e-fls. 4640/4641), reforçando que o acórdão paradigma apresentado pela PGFN havia sido reformado por decisão da CSRF, antes mesmo da interposição do recurso especial, e, por isso, não se presta para caracterizar a divergência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Sobre a admissibilidade, aduz a Contribuinte que o acórdão paradigma apresentado pela PGFN foi reformado por decisão da CSRF, e, por isso, não se prestaria para demonstrar a divergência.

O § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF tem disposição expressa nesse sentido:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que

aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016) (grifei)

E, verificando os autos do processo administrativo nº 10735.000486/2001-34, constata-se que o acórdão paradigma nº 103-22.125, que entendeu pela legalidade do art. 4º, § 1º da IN SRF nº 38/97, ao ser objeto de apreciação pela Primeira Turma da CSRF, foi reformado, em decisão formalizada no acórdão nº 9101-00.280 (e-fls. 4621 e segs).

Vale comparar as ementas sobre a **matéria** em cada uma das decisões:

Acórdão Paradigma nº 103-22.125 da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes	Acórdão nº 9101-00.280 da Primeira Turma da CSRF, que reformou o Acórdão Paradigma nº 103-22.125
IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - A Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, é norma complementar, nos termos do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, tendo com fundamento de validade o disposto nos artigos 18, 21 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse sentido, é válida a vedação ao método conhecido como preço de Revenda menos Lucro - PRL, quando o bem importado de pessoa vinculada houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem.	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. 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 métodos descritos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo.

Na sequência, a transcrição dos fundamentos do voto do acórdão que reformou a decisão paradigma.

Assim, delimito a discussão à questão da possibilidade ou não de a Instrução Normativa nº 38, de 30 de abril de 1997 restringir a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL para cálculo do preço de transferência dos produtos que sofressem, à época, qualquer processo relacionado à industrialização e/ou recebessem algum tratamento antes da sua revenda. Ou seja, a questão que se coloca é a possibilidade de o contribuinte aplicar, à época, o método "PRL" para cálculo dos preços de transferência dos seus produtos importados, ainda que não eventualmente destinados exclusivamente à revenda, quando houver algum tipo de beneficiamento ou alteração.

(...)

Entendo que não fez o legislador qualquer menção à impossibilidade dos contribuintes optarem por um dos métodos estabelecidos para cálculo nas operações com preços de transferência. A regra legal que dispôs sobre a matéria é clara no sentido de que "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".

Ou seja, foi conferida ao contribuinte a faculdade de optar por um dos métodos previstos na legislação aplicável. Aliás, tanto é assim que o parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 determinou que, na hipótese de utilização de mais de um método, deve ser considerado, para fins de dedução da base de cálculo do lucro real, o maior valor apurado.

O legislador, ao expressamente possibilitar a utilização de um ou de outro método para a apuração dos valores a serem deduzidos da base de cálculo do lucro real, deixa claro ao contribuinte que este pode "transitar" pelos métodos que lhe forem aplicáveis, utilizando-se o que melhor lhe convier. De fato, o legislador definiu quais seriam os critérios e regras a serem observadas na utilização dos preços de transferência, e nesse ponto não impôs qualquer condição a ser observada pelos contribuintes na escolha do método a ser utilizado.

A despeito disso, a Instrução Normativa SRF nº. 38/97 pretendeu restringir o ato de escolha do método para cálculo do preço de transferência, mormente ao dispor em seu parágrafo 1º do artigo 4º que: "A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts: 6º e 13 "(destacamos). Limitou, portanto, no caso de ocorrer qualquer tipo de emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem, serviço ou direito, apenas os métodos de Preço Independente Comparado (PIC) e o de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

A Instrução Normativa criou para o contribuinte a obrigação de observar determinado método, ao passo que a Lei lhe facultava a escolha. Trata-se, como se vê, de evidente limitação ao direito de opção conferido pela Lei nº 9.430/96, mormente para aqueles que eventualmente fizerem algum tipo de beneficiamento no bem, serviço ou direito importado, ao que a autoridade administrativa optou por designar como produção de outro bem, serviço ou direito.

(...)

No presente caso, muito embora a Instrução Normativa SRF nº 38/97 estivesse vigente é época da ocorrência do fato jurídico tributário ora em análise, não possuía aptidão para produzir os efeitos que pretendia no que tange à impossibilidade de aplicação do método PRL, o que acabou por ser corroborado com a edição da Lei nº 9.959/2000 que permanece outorgando o direito à utilização do referido método.

(...)

Destarte, considerando que a Recorrente utilizou um dos métodos de ajuste de preço previstos na legislação de regência, mantendo o respectivo controle, resta impossível à fiscalização utilizar qualquer um dos demais métodos para restringir a dedutibilidade levada a efeito no lucro da empresa.

Ou seja, resta evidente que o entendimento dado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes ao acórdão paradigma em relação à **matéria** "legalidade X ilegalidade do art. 4º, § 1º da IN SRF nº 38/97", foi reformado pela instância superior, no caso, a Primeira Turma da CSRF.

E, para não deixar dúvidas quando à subsunção ao § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF, há que se registrar que o recurso especial foi interposto pela PGFN em julho de **2013**, data posterior àquela em que a decisão da CSRF foi proferida, na sessão de 24 de agosto de 2009.

Considerando o exposto, a apreciação dos demais pontos suscitados pela Contribuinte a respeito da admissibilidade resta desnecessária.

Assim sendo, voto no sentido de **não conhecer** do recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator