



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

Processo n° 16327.000622/2005-16
Recurso n° 159.783 Voluntário
Acórdão n° **1402-01.012 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. PASSIVO TRIBUTÁRIO.

Responde pelo passivo tributário, nos termos do art. 133 do CTN, aquela que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio. A existência ou não de aquisição formal não constitui requisito necessário à incidência da responsabilidade tributária quando caracterizada que a sucessora encontra-se no mesmo local, na mesma atividade, utiliza as mesmas instalações e tem os mesmos clientes, aproveitando, assim, o potencial de lucratividade do negócio anteriormente exercido pela empresa sucedida. Situação fática incontroversa que evidencia a transferência do fundo de comércio.

SUCESSÃO. MULTA FISCAL. TRANSMISSIBILIDADE. SÓCIO COMUM.

A responsabilidade tributária do sucessor é pelo crédito tributário, cuja definição é mais abrangente que a de tributo, pois inclui também a multa de ofício. É devida a responsabilização pela multa de ofício à sucessora, **quando existe sócio comum a ambas as sociedades, sucedida e sucessora**.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao se decidir a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espraia seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja aplicado o método PRL-20 em todas as operações submetidas ao ajuste de preços de transferência, vencido o Relator que negava provimento e os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães Oliveira, que davam provimento em maior extensão para acatar a exclusão do custo referente a frete e seguros na apuração do preço parâmetro. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

(assinado digitalmente)

Antonio José Praga de Souza

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

DOW Agrosiences Industrial Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Brasília/DF, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Contra o sujeito passivo qualificado nos autos foram lavrados os autos de infração de IRPJ fl. 636/637, no valor total de R\$ 15.161.765,33, o auto de infração de Contribuição Social fl. 640/641, no valor total de R\$ 3.707.078,88.

O contribuinte foi intimado a apresentar os arquivos Magnéticos em leiaute específico. O leiaute especificado engloba planilhas auto-explicativas, onde a fiscalização utilizou para o cálculo do preço parâmetro e do preço praticado.

O contribuinte também foi intimado a comprovar, mediante memórias de cálculo e documentos de suporte, os preços praticados e preços parâmetro informados na ficha 34 da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica Exercício 2001 (DIPJ 01).

A contribuinte utilizou-se do Custo FOB para cálculo dos preços praticados quando da opção pelo método PRL, ou seja, não integrou à sua base de cálculo os valores gastos com frete, seguro e tributos não recuperáveis.

Do preço parâmetro Considerações Gerais

A legislação restringiu a utilização do PRL 20% apenas às vendas diretas sem qualquer agregação de valor, tal como insculpido no § 9º, do art. 12º, da IN nº 32, de 30 de março de 2001. A contribuinte valeu-se do PRL 20% para o cálculo do ajuste dos itens DICLOSULAM84WDG DRFBR300X (código 130808) e CLORANSULAMMETH DRMFBR900X11.9GRPV (código 118827), que sequer foram revendidos diretamente, tendo sido utilizados no processo produtivo para a confecção de outros itens.

Do ajuste dos estoques iniciais de importações de vinculadas e da quantidade

A fiscalização ajustou os estoques de importações de vinculadas remanescentes do ano anterior e que foram realizados no ano ora fiscalizado e não foram ajustados anteriormente.

Da apuração dos Preços e Ajuste-Método PRL

A fiscalização trabalhou com o Custo de Importação CIF, ou seja, o valor do frete e seguro, suportado pelo importador, foi incluído no cálculo. O preço Praticado por item, conforme disposto nas planilhas de cálculo, é encontrado por meio da divisão do total (CIF + Imposto de Importação + Estoque Inicial, em reais) do item pela quantidade (Estoque Inicial + Importações) daquele item. Como a contribuinte utilizou em seu cálculo o valor FOB, para muitos itens não encontrou ajuste e para outros encontrou a menor.

Para os cálculos efetivados pela fiscalização foi adotado um critério diverso. Para o item 130808, que foi utilizado para fabricar mais de um produto acabado, obteve-se o Preço Parâmetro por meio de média ponderada de todos os acabados.

A contribuinte impugna fl.651 até 667 alegando (resumo):

A DRJ deve afastar a IN SRF 32, de março de 2001, pois ela regula o que a lei não previu, portanto ilegal. Além disso, ela não poderia retroagir, pois, infringiria a Segurança Jurídica. Adicionalmente, a norma vigente em 31/12/2000 era a IN SRF 38, de 1997, e sua revogação foi sem a interrupção de sua eficácia normativa.

A IN SRF 38/97 dava a opção ao contribuinte de optar em computar ou não os valores de transporte e seguro na determinação do custo dos bens adquiridos no exterior. Assim, a IN SRF 32/2001, seria ilegal ao tentar retirar do contribuinte este direito.

A contribuinte alega o art. 100 do CTN para não ser penalizada, pois, havia na época entendimento que a acobertava. Assim, deverão ser afastados a multa e os juros de mora.

Do Preço Parâmetro — Considerações Gerais

Alega que o método PRL 60% foi introduzido pela IN SRF 32/2001, assim, não poderia valer para fatos geradores ocorridos em 31/12/2000.

Alega que os produtos importados foram perfeitamente acabados e definidos. Os produtos não teriam sido submetidos a nenhum tipo de processo de produção, exceto a colocação de embalagens, enquadrada no conceito de acondicionamento/reacondicionamento, operações que não se caracterizam como produção de mercadorias para efeito da matéria discutida no presente feito.

O que teria havido é que os produtos são importados em pó hidrossolúvel em barricas contendo 300 pequenos sacos cada uma, ocorre que tais produtos são comercializados em lotes de 10 sacos cada. Inexiste produto novo. A única mudança é o código dos lotes. Outra particularidade é que a importação é realizada pelo nome técnico do produto, enquanto o mesmo é comercializado no país pelo nome comercial.

Alega que foi a IN SRF 32/2001, que instituiu o PRL 60%, e teria introduzido conceito novo na legislação tributária, extrapolando a Lei nº 9.430, de 1996.

A IN SRF 32 não estaria amparada na Lei nº 9.959 de 28/01/2000, cujo artigo 2º reformulou a alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, instituído o PRL com margem de 60% a ser calculada sobre o preço de revenda após, deduzido, dentre outros o valor agregado no país. A Lei veio regulamentar tratamentos diferenciados para bens importados com o intuito de revenda e para insumos importados com vistas a serem empregados no processo produtivo, o que não se aplicaria ao caso discutido em que o produto importado já viria pronto e acabado.

Alega, que o PRL 20%, se aplica no caso em questão, cita inclusive uma Pergunta do "perguntão" da Secretaria da Receita Federal, pois, trata-se de acondicionamento/reacondicionamento.

Anexo entendimento do Conselho dos Contribuintes.

Os ajustes são ilegais, uma vez que decorrem do ajuste realizado pela fiscalização quanto aos preços parâmetros, que inadmitiu o valor FOB e excluiu o método PRL 20% para o fim de aplicar o método PRL 60%. A IN SRF 32/2001 teria retroagido e seria ilegal.

Da ilegalidade da multa de ofício e dos juros de mora

Alega que não é a pessoa jurídica que praticou as operações contra as quais foi lavrado o auto de infração ora debatido. Alega que após a incorporação adotou o nome da incorporada mantendo o mesmo CNPJ original 47.180.625/0001-46.

Assim, invoca o art. 132 do Código Tributário Nacional para não suceder na multa de ofício e aos juros moratórios.

Anexa jurisprudência.

Pede perícia para comprovar que só faz acondicionamento/recondicionamento.

Protesta por juntada de novas provas e documentos.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 03-18.512 (fls. 798-805) de 15/09/2006, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL. Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

O PRL 20% somente deverá ser utilizado quando não houver agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados, ou seja, quando for somente revenda.

MULTA. A simples troca de CNPJ, mantendo o mesmo nome e inclusive os mesmos diretores não exonera a contribuinte da sua multa devida.

CONSTITUCIONALIDADE. É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espraia seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 02/03/2007 (A.R. de fl. 812), a interessada interpôs recurso voluntário em 02/04/2007 (fls. 813-836) onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da inclusão dos custos com frete e seguro na apuração do custo

A questão, quanto a esse ponto, remete à discussão sobre a consideração dos custos de transporte e seguro na composição do preço parâmetro. A fiscalização trabalhou com o Custo de Importação CIF; ou seja, o valor do frete e seguro, suportado pelo importador, foi incluído no cálculo.

De forma diversa, a recorrente entende que tais encargos não necessariamente deveriam ser levados em consideração na composição daquele preço. Argumenta que a norma vigente em 31/12/2000 seria a IN SRF nº 38, de 1997, que, no seu entender, dava a opção ao contribuinte de computar ou não os valores de transporte e seguro na determinação do custo dos bens adquiridos no exterior, e que a IN SRF nº 32, de março de 2001, que revogara a anterior, não poderia retroagir à época dos fatos.

Argumenta, de forma suplementar que, caso este Colegiado entenda que não lhe cabe razão, seja considerada a exoneração da multa de ofício e dos juros de mora com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, sob o argumento de que a IN SRF nº 38/97 facultaria a inclusão das parcelas relativas a frete, seguro e imposto de importação na composição do custo.

Nesse sentido, veja-se o que dispõe o §6º do referido art. 18 da Lei nº 9.430/96, base legal afeta à questão ora discutida:

§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.

Do dispositivo acima observa-se que os valores do frete e do seguro internacional certamente não poderiam deixar de ser considerados na busca pelo preço parâmetro, pois, apesar de normalmente não constituírem encargos devidos à empresa vinculada no exterior, esses valores são agregados ao custo de importação e compõem o preço pelo qual a mercadoria importada ficou efetivamente disponível para o importador no Brasil.

De outra forma, não seria razoável supor que o preço utilizado possa ser contraposto ao preço parâmetro utilizando-se critérios diversos na composição do custo em um e noutro caso.

Entendo, portanto, que referidas parcelas não podem ser excluídas da composição do custo a ser considerado na importação.

Ressalte-se que, diferente do que argumenta a Recorrente, não se está falando, aqui, de aplicação retroativa da IN SRF nº 32/2001. Essa apenas regulou o que a Lei nº 9.430/1996, instituiu.

Ademais, em que pese o §4º do art. 4º da IN SRF nº 38/97 trazer em seu bojo a disposição de que os valores de transporte e seguro poderão integrar o custo de bens adquiridos no exterior, da mesma forma que a IN SRF nº 32/2001, não poderia a IN SRF nº 38/97 fugir à própria disposição da lei que é tomada como seu fundamento – o já citado parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, forçoso concluir que a inclusão dos custos com frete, seguro e imposto de importação na composição do custo não é mera faculdade do contribuinte importador que incorre em referidos gastos, mas obrigação decorrente do art. 18, parágrafo 6º da Lei nº 9.430/96. A IN SRF nº 38/97 não possui o condão de afastar a obrigação disposta no citado dispositivo legal, ao contrário, com ela deve ser lida sistematicamente.

Entendo, assim, que não consiste a reclamada disposição da IN SRF nº 38/97 em mera faculdade do contribuinte, mas sim em um dever de, na composição do custo de importação, adicionar os valores referentes ao frete e seguro.

Descabida, também, por decorrência do ora discutido, a alegação da Recorrente quanto à exoneração da multa de ofício e dos juros de mora com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, sob o argumento de que a IN SRF nº 38/97 facultaria a inclusão das parcelas relativas a frete, seguro e imposto de importação na composição do custo.

A jurisprudência deste CARF é nesse sentido, conforme se depreende dos julgados cujas ementas se transcreve abaixo, todos definidos por unanimidade.

Acórdão 105-17077 da 5ª Câmara do 1º Conselhos de Contribuintes, de 25/06/2008.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO - A inclusão dos custos com frete, seguro e imposto de importação na composição do custo não é faculdade do contribuinte importador que incorre em referidos gastos, mas obrigações decorrente do art. 18, parágrafo 6º da Lei nº 9.430/96. A IN nº 38/97 não possui o condão de afastar a obrigação disposta no art. 18, parágrafo 6º da Lei nº 9.430/96, pois com ela deve ser lida sistematicamente.

Acórdão 108-09763 da 8ª Câmara do 1º Conselhos de Contribuintes, de 13/11/2008.

IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - FRETES, SEGUROS E IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Precedentes no Acórdão nº 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007 e Acórdão nº 105-16.711, de 17/10/2007.

Acórdão 1301-000.436 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, de 11/11/2010.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Ano-calendário: 2000. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

(Grifei).

Descabidos, pois, os argumentos da Recorrente quanto a esse ponto.

Da aplicação do método PRL 60% para definição do preço-parâmetro

A decisão recorrida manteve o entendimento da fiscalização para considerar vedada a aplicação do método PRL 20% ao caso em análise. No seu lugar, o fisco utilizou o método PRL 60%.

A Recorrente, por seu turno, argumenta que não existe motivo que justifique a vedação da utilização do método PRL 20% no presente caso. Argumenta que o método PRL 60% teria sido introduzido pela IN nº SRF 32/2001, porquanto não poderia valer para os fatos geradores ocorridos em 31/12/2000.

Entendo diferente. O método PRL 60% foi introduzido pela Medida Provisória nº 1.924, de 1999, e reedições, as quais produziram efeitos a partir de 1º de janeiro de 2000, aplicando-se, portanto, ao caso em análise. A MP foi transformada na Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

Veja-se a redação do aludido comando legal (Inciso II, letra d, do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com alterações):

“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:

I - omissis;

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

a) a c) omissis;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

I. = 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).”

Com efeito, o método PRL 20% somente deve ser utilizado quando não houver agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados, ou seja, no caso de simples revenda.

Essa é a jurisprudência atual deste CARF, conforme se vê abaixo:

Acórdão 1301-000.451 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, de 15/12/2010

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2006, 2007, 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

Ademais, há que se reforçar que o art. 4º do Decreto nº 2.637/98, *in verbis*, caracteriza como industrialização qualquer operação que importe em alterar a apresentação do produto, ainda que seja pela colocação da embalagem, em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I a III – omissis;

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V - omissis.

No caso concreto, a empresa atuada efetuou a troca de embalagens com fracionamento do produto, ação que em nada se assemelha à colocação de embalagem destinada apenas ao transporte ou simples revenda do produto, mas sim ao atendimento das condições mercadológicas, como afirmado pela própria interessada.

Pelo exposto, considero apropriado o procedimento adotado pela fiscalização, e mantido na decisão recorrida, ao vedar a utilização do método PRL 20% e adotar o PRL 60%.

Da legalidade da multa de ofício e dos juros de mora

Insurge-se a Recorrente quanto à responsabilidade tributária atribuída a si, alegando, em síntese, a ausência de relação societária com a empresa sucedida, pugnando pela inaplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora, com base no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Veja-se o Recurso:

“(…)

E não é só. A Recorrente, CNPJ 47.180.625/0001-46, não é a pessoa jurídica que praticou as operações contra as quais foi lavrado o auto de infração ora debatido. A empresa autora das operações denominava-se Dow Agrosciences Industrial Ltda, com CNPJ nr. 61.416.129/0001-70 e havia sido incorporada pela Recorrente (que se denominava Sementes Dow Agrosciences Ltda) em julho de 2004, conforme atos societários já juntados.

Posteriormente à incorporação, a incorporadora, Sementes Dow Agrosciences Ltda, adotou o nome da incorporada, passando a se denominar Dow Agrosciences Industrial Ltda, mantendo o mesmo CNPJ original 47.180.625/0001-46.

Portanto a empresa incorporada possuía CNPJ diferente do CNPJ da Recorrente justamente por se tratar de entidade jurídica diferente.

Como decorrência do exposto, tem-se que o, artigo 132 do Código Tributário Nacional — Lei 5.172/66, reconhece a responsabilidade do incorporador somente em relação a tributos devidos e não em relação à multa de ofício e aos juros moratórios, tendo em vista que multa não é tributo. ...

(…)”

A DRJ, no acórdão recorrido, em que manteve a autuação quanto a esse tópico, assim se pronunciou:

“O endereço da incorporada e da incorporadora era o mesmo Rua Alexandre Dumas nº 1.671;

O nome da incorporada continua após a incorporação;

Estes dois fato já indicavam que não teria havido a incorporação na forma apresentada pelo contribuinte. Em uma análise mais acurada na 43ª alteração contratual da Sementes Dow Agrosciences LTDA (fl. 743) observo (no penúltimo parágrafo) que a sociedade DOW Agrosciences Industrial LTDA (a incorporada), o contribuinte em questão, *“é titular do capital social desta sociedade”*, ou seja, a contribuinte incorporada era controladora incorporadora. Assim, parece claro que a contribuinte DOW Agrosciences Industrial LTDA, não foi incorporada mas apenas trocou o seu CNPJ, manteve inclusive o nome. Por derradeiro os seus diretores Sr. Manuel Arena Escobar e Ricardo Lorippe Guimarães continuam a ser diretores (fl. 744, último parágrafo) da empresa resultante, confirmando que tudo não passou de uma tentativa de extinguir o CNPJ 61.416.129/0001-70.”

Sobre o assunto, este Conselho tem decidido pela responsabilidade da sucessora por infrações tributárias cometidas pela sucedida, inclusive quanto à multa de ofício e aos juros de mora, conforme se observa do Acórdão 1202-00 460 – 2ª Câmara / 2ª Turma

Ordinária, de 25/01/2011, da lavra do i. Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, cujos fundamentos abaixo transcritos adoto neste Voto como razões de decidir.

“A base legal utilizada para caracterizar a responsabilidade tributária, por sucessão, consiste nos arts. 132 e 133 do CTN, que assim dispõem:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; (grifei)

Com efeito, o art. 132 e seu parágrafo único, estabelecem a responsabilidade tributária pelos tributos devidos até a data do ato, aplicando-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, sob a mesma ou outra razão social. Tal regra amolda-se ao caso aqui tratado.

(...)

A respeito da extinção de sociedades, o mestre e doutrinador Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário, 31ª edição, Malheiros Editores, 2010, pgs. 163/164, aborda essa matéria ao discorrer sobre o instituto da cisão aos casos de alteração societária e que bem se amolda ao caso aqui examinado (apesar de não prevista na redação do art. 132 do CTN):

“Os conceitos de fusão, transformação e incorporação figuram na Lei das Sociedades por Ações. Já estavam no Decreto-lei n. 2.627, de 26.9.1940, e estão agora na Lei n. 6.404, de 15.12.1976, que acrescentou a tais operações a cisão.

(...)

Pela cisão, a sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes. Extingue-se a sociedade cindida se houver versão de todo o patrimônio. Havendo versão apenas de parte do patrimônio, divide-se o seu capital (Lei n. 6.404, art. 229).

A sociedade cindida que subsistir, naturalmente por ter havido versão apenas parcial do seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio responderão

solidariamente pelas obrigações da cindida (Lei n. 6.404, art. 223). Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias.” (grifei)

(...)

Aplicável à espécie, portanto, o disposto no parágrafo único do artigo 132 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “*O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*”

Já em relação às disposições contidas no caput do art. 133 do CTN, reza o mencionado dispositivo legal que a pessoa jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido.

(...)

Ora, o art. 133 do CTN ao mencionar o termo “*adquirir fundo de comércio*” também incluiu o termo a “qualquer título”. Vale dizer, a “*aquisição*” do fundo de comércio é aquela realizada de “qualquer modo”, seja ela onerosa ou gratuita, de maneira formal ou apenas de fato.

(...)

Independentemente de ter havido uma aquisição do fundo de comércio, o que gera efeitos mercantis entre as partes, o fator primordial para o deslinde do caso é a inegável transferência do fundo de comércio, porquanto a situação de fato permanece a mesma. O fundo de comércio representa não só o ativo da empresa ou o nome, mas sim, e principalmente, a boa fama, a clientela e o ponto comercial. O importante, portanto, para caracterizar a transferência, está no fato de que, como dito, a recorrente opera no mesmo ramo, no mesmo local e tem acesso, conseqüentemente, à mesma clientela, aproveitando, assim, do potencial de lucratividade do negócio anteriormente exercido pela empresa sucedida.

Há, pois, no caso, inequivocamente, transferência do fundo de comércio, aplicando-se ao caso, o disposto no art. 133, I, do CTN, respondendo a JCPO pelos tributos relativos ao fundo, integralmente, porque o alienante cessou a exploração da atividade.

A jurisprudência deste órgão julgador também caminha nesse mesmo sentido, de acordo com o entendimento exarado no Acórdão nº 105-17366, sessão de 17/12/2008, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, cujo ementário abaixo se transcreve:

SUJEIÇÃO PASSIVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - Em consonância com as disposições contidas no caput do art. 133 do Código Tributário Nacional, a pessoa jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio, responde pelos tributos relativos ao fundo adquirido. A existência ou não de relação societária entre alienante e adquirente não constitui requisito necessário à incidência da responsabilidade tributária aqui tratada. No caso vertente, em que a alienante não cessou por completo suas atividades, tal responsabilidade revela-se, a teor do disposto no inciso II do dispositivo referenciado, de natureza subsidiária.

Conclui-se, portanto, que no âmbito tributário, as normas previstas nos arts. 132 e 133 do CTN visam criar meios assecuratórios de recuperação do crédito

tributário, não se admitindo que mudanças societárias eximam os contribuintes de suas responsabilidades fiscais, posto que esse é o objetivo da lei, evitar que mudanças societárias venham a prejudicar o fisco, mormente quando um dos sócios (...) sempre esteve à frente da exploração da atividade econômica.”

Multa de Ofício – Sucessão

Em relação à irresignação pela aplicação da multa de ofício, entendo que não merece reparos o acórdão recorrido. Alega a recorrente que não é devida a multa de porque entende que os arts. 132 e 133 do CTN tratam apenas de tributos devidos pela sucedida, não se incluindo as penalidades:

A princípio, poder-se-ia adotar o entendimento do sujeito passivo, pois efetivamente os artigos 132 e 133 dispõem que a responsabilidade é por tributos, cujo conceito, conforme o art. 3º do CTN, não abrange sanção de ato ilícito (multa de ofício).

Entretanto, a interpretação de um artigo não pode ser feita de forma isolada, visto que o artigo 129 determina que toda a Seção desta parte do Código Tributário, onde está incluído o art. 132, deve ser entendida que a responsabilidade dos sucessores é pelo crédito tributário, cuja definição é mais abrangente que tributo. Então, a interpretação do sujeito passivo é um tanto quanto equivocada, pois pretende analisar um artigo isoladamente, sem levar em consideração os demais dispositivos do Código Tributário Nacional, em especial o art. 129.

Capítulo V

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

(...)

Seção II

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Com efeito, o tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade, por sucessão, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos.

Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários no art. 129, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por conseqüência, não se admite que passe da pessoa do infrator. Assim, deve-se entender que é devida a responsabilização pela multa de ofício que também compõe o crédito tributário, nos termos do art. 132 combinado com o art. 129 do CTN, mormente quando o sócio

remanescente, ..., sócio de ambas empresas, ..., constituiu uma nova sociedade para continuação da exploração econômica da respectiva atividade.

O entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, também decidiu no mesmo sentido, conforme transcrição da seguinte ementa:

ACÓRDÃO 02-02623 da CSRF, de 23/4/2007:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM – SUCESSÃO – CARACTERIZAÇÃO – A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum.

Incabível, portanto, a tese de inexistência de responsabilidade da sucessora por infrações tributárias cometidas pela sucedida, devendo ser mantidos os valores da multa de ofício, no percentual de 75%, corretamente aplicada pela fiscalização.

(...)

Tal posicionamento é assente neste Colegiado, tendo sido consolidado por meio da Súmula CARF nº 47, *in verbis*.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Nego provimento ao recurso quanto a esse item.

Por fim, quanto ao pedido de perícia técnica para esclarecer as alegadas operações de acondicionamento/reacondicionamento, entendo que os elementos apresentados são suficientes para a formação de minha convicção, pelo que o indefiro com base no art. 18 do Decreto 70.235/72.

Em face do exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso voluntário apresentado.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 2012.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

Nos debates realizados no julgamento deste processo divergi do ilustre relator quanto a vedação do método PRL20% às operações em análise. No seu lugar, o fisco utilizou o método PRL 60%.

Desde a auditoria fiscal, a contribuinte afirma que não existe motivo que justifique a vedação da utilização do método PRL 20% no presente caso. Seja pelo fato de o método PRL 60% ter sido introduzido pela IN nº SRF 32/2001, porquanto não poderia valer para os fatos geradores ocorridos em 31/12/2000, seja por se tratar apenas de reacondicionamento do produto para revende.

Pois bem. Tal qual o conselheiro Frederico Alencar, entendo que o método PRL 60% foi introduzido pela Medida Provisória nº 1.924, de 1999, e reedições, as quais produziram efeitos a partir de 1º de janeiro de 2000, aplicando-se, portanto, ao caso em análise.

Ocorre que o Relator formou entendimento no sentido de que a mudança da embalagem de apresentação do produto para fracionamento ou aumento da quantidade, sem qualquer alteração ou agregação de insumos, ou qualquer outro procedimento industrial, implica na aplicação do PRL 60%. Vejamos seus fundamentos nessa parte:

“(…)

Com efeito, o método PRL 20% somente deve ser utilizado quando não houver agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados, ou seja, no caso de simples revenda.

Essa é a jurisprudência atual deste CARF, conforme se vê abaixo:

Acórdão 1301-000.451 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, de 15/12/2010 (...)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2006, 2007, 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

Ademais, há que se reforçar que o art. 4º do Decreto nº 2.637/98, *in verbis*, caracteriza como industrialização qualquer operação que importe em alterar a apresentação do produto, ainda que seja pela colocação da embalagem, em

substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I a III – omissis;

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V - omissis.

No caso concreto, a empresa autuada efetuou a troca de embalagens com fracionamento do produto, ação que em nada se assemelha à colocação de embalagem destinada apenas ao transporte ou simples revenda do produto, mas sim ao atendimento das condições mercadológicas, como afirmado pela própria interessada.

(...)

Contudo, a meu ver, o reacondicionamento do produto, qualquer que seja a motivação, inclusive para atender a aspectos mercadológicos, não implica no PRL60%.

Em verdade, a contribuinte não importou os bens para serem utilizados na condição de insumo e sim produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com , matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos. Quanto a esse aspecto a matéria é de fato e não puramente de direito, e ficou muito bem caracterizada, conforme destacado no recurso voluntário (verbis):

“(...)

21. Os produtos importados, conforme se comprova em anexo (doc. 3), não são submetidos a qualquer processo de • produção, exceto a colocação de embalagem, enquadrada no conceito de acondicionamento/reacondicionamento, operações que não se caracterizam como produção de mercadorias para efeito da matéria discutida no presente feito. Deveras, os produtos são importados em pó hidrosolúvel, em barricas contendo 300 pequenos sacos cada uma; ocorre que tais produtos não são comercializados em lotes de 300 sacos, mas sim em lotes de 10 sacos. Portanto, os 300 sacos contidos nas barricas, tal como importados, são, a fim de atender as exigências do mercado nacional, reembalados em unidades com 10 sacos cada, resultando em 30 embalagens comerciais. Vale repetir, para atender a essa exigência de 1 mercado, a Impugnante simplesmente reembala os mesmos produtos em pó hidrosolúvel, sem qualquer manipulação de seu conteúdo, em pequenos sacos de alumínio contendo 10 unidades cada, nada mais. Inexiste, assim, produção de produto novo. A única mudança que se verifica é no código dos lotes para atender às necessidades t internas e de legislação específica reguladora de sua atividade, eis que o saco com 300 unidades possui um código próprio, enquanto que o saco contendo 10 unidades possui outro código logicamente para se manter controle adequado e

segregado entre o que é adquirido determinada unidade de medida, e o que é vendido em unidade de medida diversa.

Outra particularidade está em que a importação é realizada pelo nome técnico do produto, enquanto que o mesmo é comercializado no País pelo seu nome comercial. Provavelmente a falta de análise perfunctória dessas particularidades da codificação e do nome pode ter levado o D. Auditor Fiscal a concluir equivocadamente pela existência de produção com vistas a se obter produto diferente do importado, o que não é o caso.

(...)"

A Lei 9.430/1996, em seu art. 18, que trata da matéria em comento, é clara ao estabelecer que o método PRL20 pode ser aplicado sempre que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados.

Nesse contexto não há que se aplicar as definições da legislação do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), uma vez que a norma específica é auto-aplicável.

Destaca-se no recurso voluntário que o entendimento da Receita Federal também é neste sentido. Vejamos:

“(..."

27. Nesse ponto vale ressaltar a orientação emitida pela Secretaria da Receita Federal aos contribuintes, por meio do documento denominado "Perguntas e Respostas" publicado no site www.receita.fazenda.gov.br. Vejamos a redação atual da pergunta 842, que tem prevalescido mesmo depois da edição da Lei 9.959/2000 e da IN 32/2001 e da In 243/2002: .

Pergunta:

842 Segundo previsão do §10 do art. 4º da IN SRF no 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% (vinte por cento) não pode ser utilizado quando 'o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de '• acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?

Resposta:

Sim. O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito (destaque da transcrição)

28. A orientação normativa acima indicada, cujo número atual é 712 (doc. 4), repita-se, emitida pela SRF, é de cristalina clareza! A colocação de embalagem, assim como qualquer operação de acondicionamento/reacondicionamento, não implica produção de outro bem! (...)

30. Corroborando o exposto, verifica-se que essa questão do acondicionamento e/ou reacondicionamento já foi apreciada pela Primeira Câmara. **do E. Primento Conselho de Contribuintes, que tem decidido por unanimidade no sentido de que a lei não limita o uso do método PRL 20% para os bens importados que sofrem alguma manipulação no País antes de serem revendidos. E mais ! Que a Instrução Normativa não pode estabelecer de forma diferente da lei, como no presente e caso pretende o D. Auditor Fiscal. Vale transcrever as referidas decisões:**

Acórdão 101-94628— Recurso Voluntário — 07/07/2004 — (Doc. 5) DPU
— DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

*Ementa: IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA O MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS • LIGADAS — MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO — PRL — De acordo com o artigo 18 da Lei n. 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes' comparados-PIO, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. **Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que 'sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL.** (destaques da transcrição)*

(...)"

Concluo, pois, que no presente caso, foi correto o procedimento da contribuinte aplicando o método PRL20 para apuração de eventuais ajustes em face da legislação de preços de transferência.

Em relação às demais questões em litigo, entendo que os fundamentos do voto do ilustre Conselheiro Relator não merece reparos.

Diante do exposto oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para que seja aplicado o método PRL20% em todas as operações submetidas ao ajuste de preços de transferência.

É este o voto condutor do presente julgado.

(assinada digitalmente)
Antônio José Praga de Souza