



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

Processo nº 16327.000966/2002-74
Recurso nº 10.516.2482 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-01.166 – 1ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente DOW QUÍMICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO – A IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª turma da câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Valmar Fonseca de Menezes e Jorge Celso Freire da Silva, que davam provimento parcial para excluir a multa de ofício e Alberto Pinto Souza Júnior que negava provimento. Os conselheiros João Carlos Lima Júnior, Claudemir Rodrigues Malaquias e Valmir Sandri, acompanharam a Relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann, Jorge Celso Freire da Silva.

DE KAREME
DE KAREME

Fl. 2291
Fl. 2

Processo nº 16327.000966/2002-74
Acórdão n.º 9101-01.166

CSRF-T1
Fl. 2
2286
e

Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Alberto Pinto Souza Júnior, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Carlos de Lima Junior, Claudemir Rodrigues Malaquias.

Processo nº 16327.000966/2002-74
Acórdão n.º 9101-01.166

CSRF-T1
Fl. 3

2287
C

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 105-17.077, da então Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Auto de Infração exige Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição ao PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, referentes ao ano-calendário de 1997, decorrente de ajuste incorreto do preço de transferência em operações de importação realizadas com empresas vinculadas no exterior e omissão de receitas nas operações de importação.

De se esclarecer que no lançamento relativo ao ajuste do preço de transferência, a fiscalização alegou que os cálculos para a apuração do preço, com a adoção dos métodos PRL e PIC, não seguiram a metodologia dos artigos 6 a 12 da IN SRF nº 38/97. Conclui a fiscalização que comparando os preços praticados e os preços-parâmetro, verificou produtos com preços praticados superiores aos preços-parâmetro, resultando nos ajustes.

O contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, julgou o lançamento procedente em parte, a fim de (i) cancelar integralmente o lançamento relativo à omissão de receitas nas operações de importação, porquanto “houve equívoco na autuação a título de omissão de receitas, ao se basear o Auditor Fiscal autuante apenas e tão-somente na descrição dos produtos constante nos registros do Siscomex”; e (ii) manter a tributação relativa a ajuste decorrente dos preços de transferência, no montante de R\$ 1.088.070,72.

No tocante ao ajuste decorrente do preço de transferência, o Acórdão da DRJ entendeu que para cada produto individualmente considerado, deve-se apurar o ajuste correto, excluindo-se o já declarado pela contribuinte em sua DIPJ. Ademais, houve, por meio de diligência, a correção de alguns equívocos da autuação, no qual se apurou ajustes para menos e para mais que os originais, porém, tendo em vista que não é permitido à DRJ agravar o lançamento, só foram efetuados os ajustes que implicam em cancelamento parcial do lançamento.

Sobrevieram, então, Recurso de Ofício, Recurso Voluntário e o Acórdão nº 105-17.077, o qual negou provimento ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EXERCÍCIO: 1998

Ementa: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - APURAÇÃO DE VALORES POR PRODUTO E POR PERÍODO - MARGEM DE TOLERÂNCIA DE 5% - Verificado que o lançamento não apurou os valores para composição do preço parâmetro por produto e por período, correta a revisão procedida perante a DRJ. Quando a divergência entre o preço do negócio e o preço

parâmetro diverge em até 5% (cinco por cento) para mais ou para menos, afasta-se a realização de ajuste a título de preço de transferência.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - REVISÃO DO LANÇAMENTO PELA DRJ. POSSIBILIDADE - O processo administrativo serve não só para contestar o lançamento, mas também para aperfeiçoá-lo, de forma a que pode a DRJ, identificando a existência de vícios sanáveis no lançamento, revisá-lo de forma a expurgar as nulidades porventura existentes.

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 decorrentes 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.

Recurso de ofício e recurso voluntário negados.

O contribuinte interpôs, então, Recurso Especial (fls. 2.158/2.162), no qual alega, em suma, que, no tocante ao método PRL, é “possível deixar de considerar os custos com frete, seguro e imposto de importação na determinação do preço parâmetro”. Cita como paradigma os Acórdãos nº 105-16.711 e nº 108-09.763.

O Despacho de fls. 2.258/2.260 deu seguimento ao Recurso Especial do contribuinte. A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 2.262/2.267, no qual argumenta pelo não conhecimento do Recurso Especial, vez que o contribuinte se limitou a transcrever as decisões paradigmáticas, sem, contudo, elencar as razões por meio das quais o acórdão recorrido deveria ser alterado. Aduz, ainda, ser perfeito o acórdão recorrido, tendo em vista a obrigatoriedade imposta pelo artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

Primeiramente, quanto à admissibilidade do Recurso, a meu ver, a divergência restou demonstrada e apontada pela Recorrente. Transcrevo trecho do Recurso:

Ou seja, na decisão recorrida, concluíram os ilustres julgadores que, em relação ao método PRL, a inclusão dos custos com frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é obrigação decorrente do artigo 18 da Lei 9430/96.

Por outro lado, nos dois acórdãos citados como divergência, os julgadores admitiram ser possível deixar de considerar os custos com frete, seguro e imposto de importação na determinação do preço parâmetro no método PRL. (...)

Assim sendo, resta claro que o desfecho dos dois processos nos quais os acórdãos paradigmas foram proferidos é diferente do desfecho do processo da Recorrente.

Da simples leitura do trecho do Recurso Especial ora transcrito, bem como da leitura das ementas dos acórdãos utilizados como paradigma, resta evidente a divergência, pelo que escoreito o Despacho de admissibilidade de fls. 2.258/2.260, razão pela qual conheço do Recurso Especial.

No tocante ao mérito, a questão cinge-se em saber se na determinação do preço praticado, pelo método PRL, há obrigatoriedade ou faculdade do contribuinte incluir os custos com frete, seguro e imposto de importação.

Nesse sentido, de um lado, argumenta o contribuinte que se trata de faculdade, mormente em razão do disposto na IN SRF nº 38/97 (§ 4º do artigo 4º); de outro lado, argumenta a Fazenda Nacional que se trata de obrigatoriedade, uma vez que a referida Instrução Normativa não tem o condão de afastar o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96. Reproduzo as normas citadas:

Lei nº 9.430/96

Artigo 18, § 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.

IN SRF 3

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos

Processo nº 16327.000966/2002-74
Acórdão n.º 9101-01.166

CSRF-T1
Fl. 6

2290

C

nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Na jurisprudência desta Corte Julgadora é possível encontrar entendimentos nos dois sentidos. Ou seja, tanto no sentido de que os valores do frete, seguro e impostos deveriam integrar a apuração do "preço parâmetro", independentemente de a importação ter sido efetuada conforme cláusula FOB – *Free on Board* (Acórdão nº 103-23.199 e acórdão recorrido), quanto no sentido de que se deve incluir o valor do frete e do seguro, somente quando o ônus tenha sido do importador (Acórdão 108-09.763, dentre outros). Peço vênica para reproduzir os argumentos exarados nos votos condutores dos referidos acórdãos:

Acórdão nº 103-23.199:

"A análise do artigo 18, em apreço, denota que o termo "custo" empregado pelo parágrafo acima transcrito há de ser interpretado com limitação estabelecida pelo caput do mesmo artigo 18, segundo o qual, os custos, encargos e despesas dos bens importados são apenas aqueles constantes dos documentos de importação ou de aquisição.

Nessa linha, ainda que a importação tenha sido efetuada segundo a cláusula FOB — free on board, sob a qual as despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação são de responsabilidade e ônus do importador, o custo a ser testado, segundo a legislação de preços de transferência, deverá obrigatoriamente incluir tais despesas, até porque o legislador não distingue se o frete, seguro e tributos, foram pagos a terceiros independentes ou a pessoas ligadas, e sob esse aspecto, deveriam ou não se submeter ao controle dos preços de transferência, mas determina, tão-somente, que esses valores devem integrar o custo da transação controlada.

Por fim, também, do ponto de vista econômico, a adoção desse posicionamento é justificável, uma vez que é lógica a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos, no custo, uma vez que diferentemente do PIC — Preços Independentes Comparados, no PRL, o preço-parâmetro é obtido a partir de uma margem de lucro considerada arm's length.

Assim, o legislador pressupõe que o resultado do preço de revenda diminuído do lucro será igual ao custo de importação praticado por terceiros independentes, acrescido do frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Acórdão nº 108-09.763

Desta forma, se a dedutibilidade de fretes e seguros é aplicável a todos os métodos, não haveria como justificar a assertiva para o

Método PIC que tem como finalidade a comparação com outras importações de empresas não vinculadas.

A recorrente tem razão quanto a esta interpretação tendo em vista que as despesas de fretes e seguros são despesas operacionais porque necessárias, usuais e normais no tipo de atividade desenvolvida e, portanto, para efeito de preço de transferência só tem relevância quando pagos a empresa vinculadas.

Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência, mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do desembaraço aduaneiro que é a hipótese dos autos.

A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos “preço praticado” e “preço parâmetro”. Parece-me, *data maxima venia*, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.

Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.

Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico.

Rechaçada essa hipótese, porquanto não se poderia adotar a redação da IN nº 38/97 conforme a sua intenção de calibrar a presunção legal estabelecida na lei, passo a discorrer sobre os demais entendimentos que se apresentaram no acórdão recorrido e nos acórdãos paradigmas.

Ainda, em seu Recurso Especial, o contribuinte apresenta 4 motivos principais para a inexigibilidade da inclusão do frete e seguro no preço praticado: (i) o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 não determina a inclusão dos valores de frete e seguro ao preço praticado, já que faz referência aos valores constantes dos documentos de importação pagos a pessoa vinculada, não mencionando valores pagos a terceiros; (ii) o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 não trata do preço praticado, mas da dedutibilidade de valores que tenham sido assumidos pelo importador, que não se confundem com o preço da importação, posição essa que se coaduna com a IN SRF nº 38/97; (iii) ainda que assim não fosse, a IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º § 4º faculta a inclusão dos referidos valores, não se tratando de obrigação do contribuinte; e (iv) o disposto no § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 é aplicável aos três métodos, já que assim indica o teor do *caput*, cuja interpretação deve limitar a compreensão do parágrafo.

Poder-se-ia entender que a lei não tratou da inclusão do montante pago à título de frete e seguro não efetuados com pessoa vinculada, seja em face da redação do *caput* do seu artigo 18, seja porque o método do preço de transferência só se aplica nas operações efetuadas com pessoa vinculada.

A despeito do bom direito argumentado, parece-me que o deslinde da questão parte de constatação anterior e mais singela. Isto porque, independentemente da interpretação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 - se determina ou não que o valor do frete e do seguro deve integrar o custo no cálculo do preço praticado, ainda que em operações efetuadas com pessoa não vinculada - a Instrução Normativa nº 38, de 30 de abril de 1997, ao interpretar a Lei nº 9.430/96, dispondo sobre o preço de transferência, facultou o cômputo dos mesmos valores, assim dispondo: "*poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro (...)*".

De acordo com a Instrução Normativa nº 38/97, no custo relativo ao preço praticado na importação com pessoa vinculada, é opção do contribuinte incluir os valores de transporte e seguro. É bem verdade que o artigo 4º da IN nº 38/97 aborda o preço parâmetro, que não poderia ser outro que não o da presunção legal. Parece-me também clara a leitura do § 4º do mesmo artigo, que ao tratar do preço praticado, que com aquele se compara, determina que o contribuinte pode (tem a opção) computar no custo os valores de frete e seguro

Desnecessário adentrar na extensão da obrigação determinada na Lei nº 9.430/96, porquanto é certo que as autoridades administrativas fiscalizadoras estão vinculadas aos atos normativos expedidos pela Receita Federal, nos quais se incluem as Instruções Normativas. Não há que se analisar eventual antinomia entre Lei e Instrução Normativa, quando a norma, vinculante para a fiscalização, limita a sua competência.

Ao escrever sobre a vinculação da norma administrativa, Leandro Paulsen (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 9ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009, p. 818) aponta que "*no âmbito do Direito Administrativo, são correntes as lições no sentido de que os atos administrativos somente vinculam os seus servidores. Assim, as instruções normativas, portarias e ordens de serviço vinculariam os próprios agentes públicos. Em matéria tributária, porém, tais atos da Administração projetam efeitos junto aos contribuintes, vinculando-os*".

Sobre o tema, o mesmo autor cita trecho de obra de Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, RT, 14ª ed., 1989, p. 154), que bem descreve que a função dos atos administrativos normativos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração, *verbis*:

"Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas".

A interpretação semântica de uma Instrução Normativa em face da Lei pode implicar em maior ou menor amplitude cognitiva. A depender da amplitude cognitiva, tem-se o sopesamento de direito, o qual pressupõe discricionariedade que só pode ser outorgada à atividade jurisdicional, observadas as competências hierárquicas. O Direito Tributário é

potestativo e submetido ao regime público. De um lado, o crédito tributário é indisponível; e, de outro lado, a tributação não pode ocorrer senão *ex lege*, sendo que o lançamento depende da competência jurídica.

Não podemos admitir que todos possam dizer sobre tudo. Admitir isso seria negar a hierarquia das normas e desorganizar por completo o ordenamento. Competência jurídica e hierarquia normativa se inter-relacionam. De norma positivada no artigo 2º da Constituição Federal extraímos três gêneros fundamentais da competência, quais sejam, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. Tácio Lacerda Gama¹ acrescenta também a competência privada, exercida pelos contribuintes, porquanto esses introduzem constantemente normas de direito tributário.

As competências legislativas comportam a criação de normas gerais e abstratas que podem tratar dos tributos sobre as materialidades definidas na norma fundamental, por exemplo. As competências jurisdicionais têm maior campo de abrangência cognitiva. A competência administrativa, por sua vez, se divide em três modalidades. A primeira, relativa à edição de atos de interpretação e aplicação da lei (instrumentos introdutórios secundários). A segunda, relativa à própria edição de norma individual e concreta (v.g. lançamento de ofício e imposição de penalidade). Essa competência também é conferida ao administrado. E a terceira espécie de competência administrativa correspondente à “competência jurisdicional atípica”², por meio da qual os órgãos da Administração Pública assumem o encargo de aferir a regularidade da administração e dizer o direito em conflito”³.

De fato, inegável que, no limite, poder-se-ia dizer que foi extrapolada a competência administrativa, se entendido que a instrução normativa conferiu ao contribuinte uma opção sobre algo que se poderia entender obrigatório conforme o texto da lei, o que se trata apenas em tese. Nada obstante, se às competências jurisdicionais típicas e atípicas é possível afastar os excessos interpretativos, tal sempre ocorre para desonerar. Isso não acontece por uma questão moral ou de enfoque doutrinário, mas porque na tarefa de efetuar o lançamento de ofício a Administração Pública só tem abertura cognitiva quanto ao reconhecimento do fato, não lhe sendo possível afastar o texto da norma imediatamente vinculante, *in casu*, a Instrução Normativa.

O princípio da legalidade e o critério da hierarquia das leis nos conduz a preferir a lei sempre que houver contradição entre esta e uma instrução normativa (norma infra-legal). Entretanto, não há que se sopesar direito quando previamente impossível se estabelecer qualquer contradição, uma vez que o lançamento de ofício não pode tornar obrigatório o que a Instrução Normativa esclareceu que é uma opção, simplesmente porque é incompetente a autoridade lançadora para afastar a possibilidade conferida ao administrado. Ao conferir possibilidade expressa, limita-se a competência para o lançamento. Se o lançamento não pode ser feito, essa questão é, em princípio e por princípio, anterior ao sopesamento dos conceitos normativos, tarefa possível no âmbito jurisdicional.

Como faria a autoridade administrativa diante de uma Instrução Normativa cujo preceito entendesse ilegal? Deveria ela consultar o órgão para saber se o lançamento é consistente, em cada caso, sempre que houver ilegalidade de norma infralegal? O critério de hierarquia das leis para a Administração Pública deve ser tomado com a ressalva de que esta é

¹ *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*, São Paulo, Noeses, 2009, p. 220.

² Função judicante não exercida pelo Poder Judiciário

³ *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*, São Paulo, Noeses, 2009, p. 249.

vinculada às determinações do Poder Executivo. Esse conceito é de fundamental importância para a própria Administração Pública, legitimando os seus atos e confortando os seus agentes, ao orientá-los para o único sentido possível a ser adotado em cada caso.

Impera na esfera administrativa a vinculação às normas infralegais, estabelecidas pela própria Administração. São tais normas o primeiro filtro de validade da exigência do crédito tributário oriundo da atividade administrativa (lançamento de ofício, *in casu*). Tais atos importam também em elemento essencial de controle e aperfeiçoamento da atividade administrativa, já que permitem uma uniformidade mínima na aplicação da lei. A vinculação a tais atos normativos garante ao contribuinte o exercício de seu direito de defesa, já que é nele que se traduz a limitação imposta à autoridade administrativa.

Feitas tais considerações, a conclusão que se chega é a de que estava, à época, a autoridade administrativa vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito conferido por ela ao contribuinte. Apenas outro ato administrativo, de mesma ou superior hierarquia poderia revogar aquele vigente. Só daí tomaria lugar eventual discussão sobre o conteúdo da Lei.

Assim, partindo do pressuposto que a norma, de observância obrigatória para a autoridade administrativa fiscalizadora e lançadora, outorgava uma faculdade ao contribuinte de se incluir ou não os valores de frete e seguro no preço praticado, não poderia, por vinculação a tal norma, a mesma autoridade efetuar o lançamento com fundamento no recálculo do preço praticado, em razão do cômputo de tais valores.

É uma questão de competência e é por isso que, quando se tratar de lançamento de ofício, uma Instrução Normativa só pode ser afastada pelo Poder Jurisdicional típico ou atípico sempre em prol do contribuinte, já que a autoridade administrativa, para lançar deve se curvar à norma expedida pelo executivo, seja favorável ou não à cobrança do crédito tributário. Se extrapolada a competência, o ato administrativo padece de nulidade, pelo que voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Relatora.