



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

Processo n° 16561.000182/2008-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.294 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

RECEITAS EXPORTAÇÕES EMPRESAS VINCULADAS.
COMPROVAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS. MESMO PERÍODO.
POSSIBILIDADE.

Com base nos princípios constitucionais tributários da anterioridade e da irretroatividade, e o princípio da segurança jurídica, e conseqüente proteção à boa-fé, eventuais efeitos advindos da IN 382/2003 só podem alcançar fatos geradores ocorridos após a sua publicação e não em momento anterior à sua publicação.

Logo, aplica-se ao caso a redação original do art. 35 da IN SRF 243, de 2002, que previa que caso da pessoa jurídica tenha apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

EXPORTAÇÕES. *SAFE HARBOUR* DA LUCRATIVIDADE.

As operações de exportações, para empresa vinculada ou não, domiciliada em país com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo, integra a base de cálculo do *safe harbour* da lucratividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento tido como decorrente as mesmas razões meritórias de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Roberto Silva Junior, Jose Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 12-81.843, proferido pela 8ª Turma da DRJ/RJO, na sessão de 30 de maio de 2016, que, ao apreciar a impugnação apresentada, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente, para:

1) julgar procedente o lançamento efetuado de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), para considerar devido o valor de R\$ 795.371,95.

2) julgar procedente o lançamento efetuado de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), para considerar devido o valor de R\$ 286.333,90.

3) Multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os tributos (imposto e contribuição) devidos.

4) Juros moratórios – taxa Selic, conforme previsão em legislação vigente.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 795.371,95, e de Contribuição Social s/Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 286.333,90, dos quais o interessado tomou ciência em

12/12/2008, referente ao ano-calendário de 2003. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e demais encargos de juros moratórios.

Nos termos expostos no Termo de Constatação Fiscal (fls. 1.484/1.491), o lançamento em foco decorreu dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal:

No tocante às exportações realizadas no curso do ano-calendário de 2003, o contribuinte foi intimado a prestar informação do método adotado, preço praticado, preço parâmetro e valores de ajustes. Em resposta, o contribuinte informou que não aplicou qualquer método de ajuste das receitas de exportação para pessoas jurídicas vinculadas, pois a adequação dos preços praticados teria sido comprovada exclusivamente com os documentos relacionados com as próprias operações, conforme disposto no art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ("safe harbour").

Considerando a alegação do contribuinte, a fiscalização lavrou, em 02/08/2007, o Termo de Constatação e Intimação para a apresentação dos demonstrativos de lucratividade, em conformidade com o disposto no art. 35 da IN SRF nº 243/2002.

O contribuinte, em resposta à intimação mencionada no parágrafo anterior, apresentou o demonstrativo de lucratividade em suas exportações na ordem de 7,36% no ano-base de 2003.

Segundo a fiscalização, a alegação do benefício do "safe harbour", espécie de porto seguro, requerido pelo contribuinte para os preços praticados nas exportações, não é líquido e certo.

O art. 35 é abrangente quanto à comprovação da lucratividade líquida sobre as receitas de exportação para pessoas vinculadas. Considera-se não apenas a lucratividade do ano fiscalizado como, também, a lucratividade líquida sobre as exportações para pessoas vinculadas dos dois anos precedentes.

O contribuinte demonstrou a sua lucratividade somente para o período fiscalizado de 2002 e 2003 que foi de 10,93% e 7,36%, respectivamente, considerando as vendas de exportações consolidadas para pessoas vinculadas e países com tributação favorecida.

Em relação às exportações para países com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo (conforme declarado na DIPJ), a legislação do preço de transferência restringe a aplicação do art. 35 da Instrução Normativa no 243/2002, conforme reproduzido abaixo:

"Art. 37 - O disposto nos arts. 35 e 36:

I - não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39;"

O inciso I esclarece que a questão da lucratividade prevista pelo art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não se aplica para as exportações efetuadas para países com tributação favorecida, conforme consta da lista publicada pela Instrução Normativa SRF nº 188 de, 06/08/2002.

O contribuinte declarou em sua DIPJ - Ficha 38-A que o valor exportado para países com tributação favorecida foi de R\$ 5.205.624,30. Logo, os valores dessas exportações deveriam ter sido excluídos da base das receitas de exportações para pessoas vinculadas, para efeito de cálculo do percentual de lucratividade, conforme determina o inciso I do art. 37 da Instrução Normativa, o que não ocorreu.

Por derradeiro, observando o disposto no inciso II do art. 37 da Instrução Normativa no 243/2002 ("não implica a aceitação definitiva do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela SRF."), a fiscalização concluiu que, mesmo que o contribuinte se enquadrasse dentro dos limites estabelecidos pelo art. 35 da referida Instrução Normativa, tal fato não implicaria a aceitação definitiva pela autoridade fiscal da apuração dos preços de transferência com base nos documentos relacionados com a própria operação.

O legislador não dá certeza e liquidez quanto aos cálculos do preço de transferência nas exportações mediante a comprovação por parte do contribuinte de sua lucratividade mínima de 5%.

Estabelece que a lucratividade mínima de 5% poderá ser impugnada de ofício, se em procedimento fiscal, for verificado subfaturamento nos preço de exportações.

Pelos motivos expostos acima, a fiscalização impugnou a receita reconhecida com base no preço praticado, procedendo, de ofício, à escolha do método e cálculo do preço de transferência nas exportações.

O contribuinte não declarou o método e nem realizou os cálculos do preço de transferência de suas exportações realizadas no ano-calendário de 2003, em virtude da opção do benefício do art. 35 da IN SRF nº 243/2002.

Para a apuração do preço de transferência na exportação, a fiscalização aplicou o parágrafo único do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, conforme reproduzido abaixo:

"Art. 40 - A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRFB), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de

cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa."

A fiscalização aplicou o Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP – art. 26 da IN SRF nº 243/2002, obtendo o ajuste de R\$ 3.181.487,80, tendo sido lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

Os demonstrativos do método adotado, apuração e memórias de cálculos dos preços praticados, preços parâmetros e valores de ajustes estão anexados ao presente termo.

Anexo nº 01 - Preço Praticado - Exportação;

Anexo nº 02 - Preço Parâmetro - Método: CAP

Anexo nº 02 - Cálculo do Valor Passível de Ajuste no Lalur.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação em 13/01/2009 (fls. 1.613/1.631) requerendo o cancelamento dos autos de infração lavrados, alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente

. que o procedimento do agente fiscal de desconsiderar os preços praticados pela Impugnante, sem fundamentação, de forma totalmente discricionária e imotivada, fere os princípios da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988), e da fundamentação adequada dos atos administrativos.

. que encontra-se cerceada quanto ao seu direito ao contraditório e ampla defesa, uma vez que se vê impedida de apresentar uma defesa adequada por não conseguir extrair as razões que levaram o d. agente fiscal a considerar os preços praticados inadequados.

. que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal federal, estabelece que são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

. que é indiscutivelmente ônus do Fisco indicar adequadamente os fundamentos de fato e de direito que legitimam a sua pretensão, a fim de garantir a ampla defesa do contribuinte, constitucionalmente assegurada. A ausência de indicação de fundamentos ou mesmo a sua indicação inadequada configuram uma clara ofensa ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Cita ementas de acórdãos do Egrégio Conselho de Contribuintes.

. que a ausência absoluta de fundamentação adequada, ao ferir o direito de ampla defesa e de contraditório da Impugnante, ao contrariar as exigências formais do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, e ainda ao afrontar a previsão do artigo 37, II, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, enseja a insubsistência do auto de infração.

No mérito

. que, conforme previsto no artigo 35 da Instrução Normativa nº 243/02, a pessoa jurídica que demonstrar uma lucratividade de ao menos 5% em relação a suas exportações à pessoa ligada pode comprovar a adequação dos preços praticados nas referidas exportações exclusivamente com os documentos relativos às operações, sem necessidade de apuração de preços-parâmetro de acordo com os métodos previstos na legislação.

. que este era justamente o caso da Impugnante, a qual de fato apurou no período em questão uma lucratividade superior a 5% em relação a suas exportações a pessoa ligada, conforme aliás expressamente reconhecido pela própria fiscalização no Termo de Constatação Fiscal que fundamentou o auto de infração.

. que no ano de 2003 a Impugnante apurou uma lucratividade de 7,36% em relação a suas exportações a pessoa ligada. Portanto, era-lhe indiscutivelmente aplicada a regra do artigo 35 da Instrução Normativa nº 243/02,

. que para o referido ano de 2003 ainda valia a regra segundo a qual deveria ser demonstrada uma lucratividade superior a 5% apenas em relação ao próprio ano de apuração, não sendo ainda aplicável, naquele ano de 2003, a regra segundo a qual o contribuinte deveria apurar uma média entre a lucratividade do ano de apuração e dos dois anos anteriores. De fato, o cálculo trienal apenas tornou-se aplicável a partir do ano de 2004, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa nº 382/2003 no texto original da Instrução Normativa n. 243/2002.

. que a Instrução Normativa nº 382, ao modificar o caput do artigo 35 da Instrução Normativa nº 243, inovou a ordem jurídica, instituindo uma nova regra de tributação. Por se tratar de uma nova regra, naturalmente esta nova norma somente poderia valer em relação aos fatos ocorridos posteriormente à sua vigência, tendo sido publicada apenas em 05 de janeiro de 2004.

. que pretender aplicar ao ano de 2003 uma regra normativa que apenas passou a existir no ano de 2004 seria afrontar claramente o princípio da irretroatividade das normas jurídicas e o princípio da segurança jurídica.

. que, em face dos princípios e dispositivos citados acima, conclui-se que para o ano-base de 2003 era suficiente a comprovação da lucratividade de 5% para o próprio período, não sendo aplicável ainda a regra trienal, instituída por norma

publicada apenas no ano de 2004, posteriormente à ocorrência do fato gerador.

. que, de todo modo, e não obstante o acima exposto, mesmo que fosse aplicável ao fato gerador ocorrido em 2003 a nova regra publicada apenas em 2004, ainda assim a Impugnante estaria, da mesma forma, apta a utilizar o "safe harbour" previsto no artigo 35 da Instrução Normativa nº 243, ficando, de qualquer jeito, dispensada de apresentar cálculos de preços parâmetro.

. que, conforme demonstra a planilha anexa (doc. 03), em relação às exportações realizadas a pessoas vinculadas, a Impugnante apurou, para o ano-base de 2002, uma lucratividade de 10,93% (como, aliás, também expressamente reconhecido pela d. fiscalização na folha 5 do Termo de Constatação Fiscal integrante do auto de infração) e, para o ano-base de 2001, não apurou lucros, tendo apurado, portanto, uma lucratividade igual a zero. Como já exposto acima, para o próprio ano de 2003 a lucratividade foi de 7,36%.

. que considerando-se a média entre esses três percentuais, isto é entre 7,36%, 10,93% e 0%, conclui-se que a lucratividade média da Impugnante considerando-se o ano de 2003 e os dois anos anteriores foi de 6,09%, sendo aplicável o "safe harbour".

. que a fundamentação apresentada pelo d. agente fiscal para justificar o afastamento do "safe harbour" e a consequente autuação consistiu exclusivamente no entendimento da fiscalização de que poderia afastá-lo, mesmo quando fosse cumprido o requisito previsto no artigo 35 da Instrução Normativa nº 243/2002.

. que discute-se apenas a existência ou não da possibilidade de a fiscalização afastar o "safe harbour" estabelecido no artigo 35 da Instrução Normativa n. 243 mesmo quando atendidos os requisitos previstos no dispositivo em questão, com base no que prevê o artigo 37, II, da citada Instrução Normativa.

. que a Impugnante concorda que de fato é possível o afastamento do "safe harbour" mesmo quando cumprido o percentual mínimo de lucratividade, conforme previsto no artigo 37, II, da Instrução Normativa nº 243. No entanto, apesar de o artigo 35 não implicar a aceitação definitiva, pelas autoridades fiscais, do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o referido preço praticado somente poderá ser desconsiderado se for considerado inadequado e se for impugnado pelas autoridades fiscais de forma fundamentada.

. que no presente caso não houve qualquer alegação ou demonstração de irregularidade quanto aos preços praticados pela Impugnante, não tendo a d. fiscalização apresentado qualquer justificativa para que os referidos preços praticados fossem considerados inadequados. De fato, como se verifica do Termo de Constatação Fiscal, o d. agente fiscalizador não apresentou qualquer argumento que pudesse justificar a desconsideração dos preços praticados pela Impugnante, tendo

simplesmente desconsiderado os preços praticados de forma totalmente discricionária.

. que mesmo que não fosse aplicável ao presente caso o “safe harbour”, previsto no artigo 35 da Instrução Normativa nº 243, ainda assim seria inválido o lançamento realizado.

. que a legislação pertinente estabelece que, dentre os diversos métodos aplicáveis para apuração do preço parâmetro, deve ser utilizado o que resulte em menor valor de adição para o contribuinte.

. que, mesmo em caso de fiscalização, deve haver a apuração do preço parâmetro mediante a utilização dos diversos métodos cabíveis, sendo então adotado o que resultar em menor ônus ao contribuinte. Esta regra deve ser aplicada especialmente no caso em que o contribuinte não deixou de aplicar os métodos para cálculo do preço parâmetro com base na sua mera discricionariedade, mas de fato se utilizou de direito expressamente previsto no artigo 35 da Instrução Normativa nº 243.

. que a autoridade fiscal está obrigada a realizar os cálculos mais favoráveis ao contribuinte, conforme determinado pela legislação. Ocorre, porém, que no presente caso o d. agente fiscal limitou-se a aplicar o método do CAP, sem efetuar, para fim de comparação, a apuração do preço parâmetro de acordo com os demais métodos aplicáveis, como seria devido de acordo com a legislação pertinente.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão recorrido, que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de nulidade, devendo ser afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando o interessado tem amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação, plenamente fundamentada, e lavrada em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, e apresenta defesa em tempo hábil instaurando regularmente o contraditório e defende-se amplamente em seu arrazoado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão dos fatos apresentados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA.

As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ENQUADRAMENTO EM “SAFE HARBOUR”. APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO DA EXPORTAÇÃO PELO MÉTODO CAP.

Não restando comprovado que o contribuinte obteve lucratividade mínima de 5% em exportações realizadas com empresas vinculadas não-domiciliadas em países com tributação favorecida, considerando-se o exercício corrente e os dois anos precedentes, é descabida a comprovação da adequação do preço praticado com base nos documentos das próprias exportações (“safe harbour”). Assim, necessária a apuração do preço-parâmetro por um dos métodos estabelecidos na legislação de regência, dentre os quais se encontra o Método CAP utilizado pela fiscalização.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável para apuração do preço parâmetro é prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento tido como decorrente as mesmas razões meritórias de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após intimada, e inconformada com a decisão que lhe foi desfavorável, a autuada apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnando pelo provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Análise do Recurso Voluntário

Conforme relatado, trata-se o presente de auto de infração com o escopo de constituir créditos tributários de R\$ 795.371,95 de IRPJ e R\$ 286.333,90 de CSLL, acrescidos de multa e juros, no ano-calendário de 2003.

Entendeu a fiscalização que o contribuinte deveria ter adicionado o valor de R\$ 3.181.487,80 (três milhões, cento e oitenta e um mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e oitenta centavos) na apuração do lucro real, sobre a parcela de receita de exportações a pessoa jurídica vinculada.

Infere-se dos autos que em procedimento de fiscalização, o contribuinte foi intimado para prestar informação do método adotado, preço praticado, preço parâmetro e valores de ajustes.

Em resposta, informou que não aplicou qualquer método de ajuste das receitas de exportação para pessoas vinculadas, aduzindo que se enquadrava no que dispõe o art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ("*safe harbour*"), que lhe conferia a prerrogativa de comprovar a adequação dos preços praticados, com base na sua própria operação, uma vez que possuía receita de vendas na exportação para empresas vinculadas em valor superior a 5% (cinco por cento) do total das receitas.

Em decorrência dessa alegação, o contribuinte foi intimado para apresentar demonstrativos de lucratividade, em conformidade com tal dispositivo, sendo apresentado, em resposta, o demonstrativo de lucratividade em suas exportações na ordem de 7,36% no ano-calendário de 2003.

Porém, ao analisar os fatos e demonstrativo apresentado, entendeu a fiscalização que alegação do benefício do *safe harbour* não seria líquido e certo. Em sua ótica, para a comprovação da lucratividade líquida das receitas de exportação para pessoas vinculadas, considera-se não apenas a lucratividade do ano fiscalizado, como também a lucratividade líquida dessas receitas nos dois anos precedentes, e enfatizou que o contribuinte apenas demonstrou a sua lucratividade para o exercício de 2002 e 2003, que foi de 10,93% e 7,36%, respectivamente. Pontuou ainda que nos termos do art. 37, I, a questão da lucratividade prevista pelo art. 35 da aludida IN não se aplica para as exportações efetuadas para países com tributação favorecida.

No mesmo sentido o acórdão recorrido:

(...) a fiscalização fundamentou precisamente a autuação, descrevendo os fatos incorridos e enquadramento a conduta no tipo legal adequado. Quando da análise do mérito, será visto com mais robustez que a fiscalização desconsiderou os preços praticados, em razão de o interessado não ter comprovado se enquadrar nas regras contidas do art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ('safe harbour'). Isso porque, o interessado não comprovou a lucratividade de todos os anos exigidos (período de apuração e dos dois anos precedentes) e considerou no cálculo as vendas de exportação consolidadas

para pessoas vinculadas em países com tributação favorecida, o que é vedado.

(...)

Resta incontroverso nos autos que o interessado teria buscado demonstrar sua lucratividade com exportações para empresas vinculadas apenas para os anos-calendários de 2002 e 2003. Assim, deixou de apresentar a comprovação de que a lucratividade mínima de 5% (cinco por cento) teria sido apurado no triênio mencionado na disposição normativa sob análise. Logo, essa omissão (ausência dos cálculos de lucratividade do ano de 2001) acarreta a impossibilidade de reconhecimento de que o contribuinte se encontrava dispensado de efetuar os cálculos relativos à legislação de preços de transferência com fulcro na norma estatuída no art. 35 da INS SRF nº 35/2001.

Ademais, também não há qualquer controvérsia sobre o fato de que o sujeito passivo inclui, na apuração da lucratividade mínima mencionada no parágrafo anterior, receitas de exportação com empresa sediada em 'paraíso fiscal' (Costa Rica), conforme se depreende a Ficha 40 - Operações com o Exterior - Contratantes das Exportações da DIPJ do ano-calendário de 2003 acostadas aos autos, o que macula a comprovação da própria lucratividade auferida.

Assim, evidenciadas as impropriedade e inadequações mencionadas acima, as quais estão perfeitamente demonstradas e fundamentadas, a fiscalização não aceitou os preços praticados pelo interessado, na esteira do que dispõe o art. 37, inciso II, da IN SRF nº 243/2002".

Assim, são duas as razões pelas quais se entendeu pela impossibilidade de utilização dos dados do próprio contribuinte:

1) essa lucratividade mínima deveria ser feita levando-se em consideração o ano objeto da fiscalização e os dois anos anteriores. Nesse sentido, considerando-se que a recorrente não possuía os dados referente ao ano de 2001, seriam imprestáveis as suas demonstrações apresentadas;

2) a legislação não possibilitava a inclusão dos valores remetidos à paraísos fiscais, o que havia sido realizado pela recorrente, motivo pelo qual, também, deveria ser afastada a regra contida no artigo 35 da IN 243/02, conforme previsão disposta no artigo 37, I, da mesma IN.

Pois bem, quanto ao primeiro obstáculo apresentado pela fiscalização, alega a defesa que a comprovação da lucratividade dos dois anos-calendário anteriores não se aplica ao período fiscalizado (2003) visto que a exigência em tela só foi introduzido pela IN SRF nº 382 de 30/12/2003, publicada em 05/01/2004. Assim, os efeitos pretéritos pretendido pela autoridade fiscalizadora esbarram nos princípios da anterioridade da irretroatividade.

Assiste razão ao contribuinte.

Com efeito, com base nos princípios constitucionais tributários da anterioridade e da irretroatividade, e o princípio da segurança jurídica, e conseqüente proteção à boa-fé, eventuais efeitos advindos da referida IN só podem alcançar fatos geradores ocorridos após a sua publicação, não podendo ser aplicada a fato gerador ocorrido em 2003, isto é, em momento anterior à sua publicação.

Digno de nota é que embora a IN SRF nº 382 tenha sido editada em 30 de dezembro de 2003, somente foi publicada no Diário Oficial da União no ano seguinte, mais precisamente em 05 de janeiro de 2004.

Assim, já encerrado o período de apuração, e, no caso concreto, o próprio ano de 2003, como poderia uma norma editada no ano de 2004, restringindo direitos e impondo, em tese, até mesmo aumento de carga tributária, poderia surtir efeitos retroativamente ao início do ano-calendário já encerrado?

Por essa razão, deve ser aplicável ao caso a redação original do art. 35 da IN SRF 243, de 2002, que previa que caso da pessoa jurídica tenha apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

No caso, como se observa dos autos, o lucro líquido do contribuinte, calculado nos termos da norma em questão, equivale a mais de 7% das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, o que inviabiliza a aplicação de qualquer método previsto na legislação, para fins de cálculo do preço de transferência, devendo prevalecer os valores apurados conforme os documentos relacionados com a própria operação.

Também não reputo correta a interpretação dada pela fiscalização ao inciso I, do artigo 37 da IN SRF Nº 243/2002, ao afirmar que a legislação não possibilitava a inclusão dos valores remetidos à paraísos fiscais. Confira-se os termos dessa legislação:

Art. 37. O disposto nos arts. 35 e 36:

I - não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39;

O texto é claro, a comprovação da adequação dos preços praticados nas exportações, com os documentos relacionados com a própria operação (artigo 35) "*não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39*".

Logo, o artigo 37 não interfere no cálculo da lucratividade, ressalva apenas que as citadas operações não estão dispensadas do controle dos preços de transferência na forma do artigo 19 da Lei nº 9.430/1996.

Este colegiado, através do Acórdão 1301-003.007, de 15 de maio de 2018, ao julgar questão semelhante, se pronunciou da mesma forma:

" (...)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXPORTAÇÃO. "SAFE HARBOUR".

Constatado que o contribuinte cumpriu os requisitos legais previstos no art. 35 da IN SRF nº 243/2002, com a redação vigente em 31 de dezembro de 2003, exonera-se o crédito tributário constituído com base no disposto no art. 19 da Lei nº 9.430/96."

Do voto do i. Relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, transcrevo trechos, onde se encontram consignados os seguintes argumentos,:

A justificativa da autoridade fiscal para, no cálculo da lucratividade mínima de 5%, levar em consideração também os dois anos-calendário antecedentes ao da ocorrência do fato gerador, foi a nova redação do art. 35 da IN SRF nº 243, de 2002, dada pelo art. 1º da IN SRF nº 382, de 30 de dezembro de 2003.

Intimada a manifestar-se sobre as conclusões do relatório de diligência, arguiu o contribuinte que a redação do art. 35 da IN SRF nº 243, de 2002, vigente à época da ocorrência do fato gerador (31 de dezembro de 2002) determinava levar em consideração a lucratividade de 5% somente em relação ao próprio período de apuração da ocorrência do fato gerador, pois a IN SRF nº 382, embora datada de 30 de dezembro de 2003, somente foi publicada no Diário Oficial da União em 05 de janeiro de 2004, não podendo surtir efeitos para o ano-calendário já encerrado, sob pena de afronta aos princípios da anterioridade e da irretroatividade insculpidos no art. 150 da Constituição Federal.

Pois bem, em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a salva guarda de que trata o art. 35 da IN SRF 243, de 2002, à época de sua edição, sequer havia base legal que a previsse.

Somente a partir da edição da Lei nº 10.833, de 2003, mais especificamente em seu art. 45, foi prevista tal prerrogativa que permitiu à Receita Federal estabelecer tais salvaguardas. Veja-se a redação de tal dispositivo:

Art. 45. A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer normas, tendo em vista condições especiais de rentabilidade e representatividade de operações da pessoa jurídica, disciplinando a forma de simplificação da apuração dos métodos de preço de transferência de que trata o art. 19 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 1º O disposto no caput não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 4o da Lei no 10.451, de 10 de maio de 2002.

§ 2º A autorização de que trata o caput se aplica também na fixação de percentual de margem de divergência máxima entre o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, de acordo com os métodos previstos nos arts. 18 e 19 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o daquele constante na documentação de importação e exportação.

Sobre o tema, assim discorre Schoueri:

12.3 Na legislação brasileira de preços de transferência podem ser encontradas algumas regras de *safe harbours*, aplicáveis somente às empresas exportadoras estabelecidas no Brasil.

12.3.1 Os *safe harbours* previstos pela legislação brasileira, seguindo, como visto, a prática estrangeira, são voltados à simplificação das exigências feitas aos contribuintes para determinação dos preços de transferência.

12.3.2 Essa simplificação proporciona ao contribuinte uma mitigação dos ônus de comprovação dos preços de transferência e confere-lhe maior segurança no que diz respeito à aceitação destes preços pela Administração.

12.3.3 De outra parte, tal simplificação facilita a própria atividade de fiscalização da Administração, permitindo que esta concentre seus recursos e esforços em outras operações mais relevantes.

[...]

12.3.8 Assim, as normas de *safe harbour* devem ser interpretadas de forma estrita, mas não restritiva, possibilitando que o sentido das disposições que trazem seja seguido como se apresenta, sem sofrer restrição ou extensão.

12.3.9 Podem ser identificadas no direito pátrio normas de *safe harbour* na Lei nº 9.430/96, **na IN nº 243/02 (cuja base legal veio a ser conferida posteriormente, pela Lei nº 10.833/03)** e, hodiernamente, na IN nº 1.312/12, [...]5[grifos nossos]

*Conforme se observa, por expressa previsão legal, a RFB passou a deter verdadeiro poder legislativo ordinário em relação ao tema. Como a instituição de *salva guardas* pode ser considerada uma benesse fiscal, após sua instituição, qualquer alteração posterior que venha a limitar seus efeitos, ou impossibilitar sua utilização, possui características de imposição de um ônus tributário, por vezes implicando aumento de tributos.*

*Por essas razões, a meu ver todas as vezes em que a RFB quiser restringir o uso de *salva guardas* instituídas por força do previsto no art. 45 da Lei nº 10.833, de 2003, há de se observar os princípios constitucionais que regem o tema, em especial os princípios da anterioridade (de exercício em relação ao IRPJ, e nonagesimal no que atine à CSLL) e da irretroatividade.*

No caso concreto, o contribuinte era tributado com base no lucro real anual no período a que se refere a exigência, e vigia

em 31 de dezembro de 2003 a redação original do art. 35 da IN SRF 243, de 2002, com a seguinte redação:

Art. 35. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação. [grifos nossos]

Ocorre que a RFB, em 30 de dezembro de 2003, editou a IN SRF nº 382, alterando a redação do art. 35 da IN SRF nº 243, de 2002. Veja-se o inteiro teor dessa nova norma:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 382, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2003

(Publicado(a) no DOU de **05/01/2004**, seção , página 291)

Altera a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que dispõe sobre preços de transferência.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, nos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, no art. 45 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, no art. 45 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e na Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 1997, resolve:

Art. 1º O caput do art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte alteração:

" Art. 35 A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, **considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes**, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação. (NR)

....."

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos a partir do ano-calendário de 2003**. [grifos nossos]

Pois bem, se essa instrução normativa tivesse como escopo o seu caráter habitual de norma complementar, ou seja, explicitando

matéria objeto de lei, em sentido estrito e já em vigor, particularmente entendendo ser plausível que pudesse ser utilizada, de maneira interpretativa, desde a edição da lei a que se referisse. Do mesmo modo, se a aplicação de tal dispositivo implicasse benefício ao contribuinte, também não haveria qualquer óbice de sua utilização de forma retroativa.

No caso concreto, conforme já abordado, o art. 35 da IN SRF 243, de 2002, emanava verdadeira eficácia legal positiva, pois nele originalmente se instituiu uma salva guarda, e, com a alteração de sua redação dada pela IN SRF 382, de 2003, operou-se uma hipótese de oneração tributária, ao menos em tese, para os contribuintes que, com base na redação original do art. 35 da IN SRF 243, de 2002, pudessem fazer jus à salva guarda em questão, mas posteriormente, com sua nova redação, não mais estiveram sujeitos a tal benesse, podendo implicar aumento de carga tributária. Nesse caso, já seria questionável que uma norma editada em 30 de dezembro de 2003 pudesse surtir efeitos desde 1º de janeiro deste mesmo ano.

Mas, no caso concreto, a situação é ainda mais drástica, pois, embora a IN SRF nº 382 tenha sido editada em 30 de dezembro de 2003, somente foi publicada no Diário Oficial da União no ano seguinte, mais precisamente em 05 de janeiro de 2004.

Ora, já encerrado o período de apuração, e, no caso concreto, o próprio ano de 2003, como poderia uma norma editada no ano de 2004, restringindo direitos e impondo, em tese, até mesmo aumento de carga tributária, poderia surtir efeitos retroativamente ao início do ano-calendário já encerrado?

A meu ver, quando, no caso concreto, houver oneração tributária, o disposto no art. 2º da IN SRF 382, de 30 de dezembro de 2003, publicada somente em 05 de janeiro de 2004, não pode ser aplicada retroagindo seus efeitos ao ano-calendário de 2003, uma vez que tal interpretação estaria em desarmonia com os princípios da anterioridade e da irretroatividade previstos no art. 150, inciso III, da Carta da República.

É importante ressaltar que compete ao CARF o controle de legalidade do lançamento, mas não somente um controle em sentido estático, mas sim um verdadeiro controle de legalidade em sentido dinâmico, construindo-se uma interpretação harmônica da legislação.

Retornando ao cerne do litígio, no que diz respeito aos efeitos pretéritos ao disposto no art. 2º da IN SRF 382/2003 levado a efeito pela autoridade fiscal lançadora, além de afrontar os princípios da anterioridade e da irretroatividade, em realidade, colide também com dispositivo expresso da própria IN SRF 243, de 2002, que em seu art. 417 prevê que as verificações dos preços de transferência deverão ser efetuadas por períodos anuais no último dia do respectivo ano. Ora, como se fazer essa aferição em 31 de dezembro de 2003 com base em norma editada somente no ano seguinte?

Válido ainda ressaltar o argumento do contribuinte de que possui o direito de, antecipadamente, conhecer a carga tributária a que estará submetido, em especial a fim de que possa fixar seus patamares de preço, não podendo ser pego de surpresa, após a realização de suas operações e fechamento de resultado do exercício, de alterações normativas que lhe imponham, de forma retroativa, um aumento de carga tributária.

Nesse mesmo sentido, a própria Lei nº 9.784, de 19998, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, determina que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica, vedando a aplicação retroativa de nova interpretação.

A esse respeito, em situação semelhante à ora analisada, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se pronunciou no sentido de fazer prevalecer a orientação contida em normas complementares expedidas pela Administração Tributária, aplicando-se novel interpretação somente com efeitos ex nunc. A esse respeito, em razão da importância do entendimento da PGFN sobre o tema, peço vênia para transcrever excerto substancial do Parecer PGFN/CAT nº 1285/2008:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007. Instrução Normativa RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007. Fixação de Alcance no Tempo. Regra do Tempus Regit Actus. Estabelecimentos Hospitalares. Percentuais Diferenciados de Presunção para Fins de Fixação de Imposto de Renda. Princípio da Boa-Fé. Princípio da Segurança Jurídica. Eficácia Preclusiva da Decisão Administrativa Favorável ao Contribuinte.

29. A linha de entendimento é definitivamente fechada com os atos normativos cujo alcance temporal aqui se define, viz., os já citados Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007. Cabe, porém, analisar quais os efeitos dos referidos documentos no que se refere à aplicação dessas regras no tempo.

30. São duas as linhas interpretativas que o momento sugere. Cuida-se dos efeitos temporais dos atos jurídicos. Preocupa-se com referenciais de boa-fé da Administração, bem como de segurança jurídica. Pretende-se a consensualidade, busca-se incansavelmente a segurança jurídica, tomando-se esta última como aquele valor proporcionado por “(...) instituições que garantem previsibilidade no emprego do poder” (Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 78). Vincula-se Administração e administrados, em regime de confiança; a este último não se pode penalizar, quando seguir orientação daquele primeiro. Fazê-lo é medida que potencializará a litigância.

31. Prioritariamente, a regra geral remete o intérprete à parêmia do tempus regit actum, isto é, em cada instante tributariamente alcançado aplica-se a disposição legal pertinente, bem como, para os efeitos do caso presente, o entendimento da Receita

Federal, no momento específico, respeitando-se, bem entendido, decisões judiciais aplicáveis a fatos concretos. E do ponto de vista de interpretação de regra fiscal remete-se, com mais exatidão, para a mudança de critério exegético.

32. Concretamente, cuida-se de hipótese de aplicação do art. 146, do Código Tributário Nacional, que dispõe que “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. Há mudança de critério jurídico, por parte da Administração, circunstância justificativa de projeções concretas de feição ex-nunc.

33. Deve-se proteger e se estimular a boa-fé nas relações entre Administração e administrados. Colocando-se nos termos mais simples possíveis, não poderia a Administração projetar preteritamente novo entendimento, com prejuízo para quem, no passado, pautou negócios nos termos precisos das orientações administrativas, que então havia.

34. Junto à legalidade absoluta, busca-se um fair play, um jogo limpo, entre Fiscalização e fiscalizados, cuidando-se dos interesses do Fisco e dos contribuintes, que não são necessariamente antagônicos, na medida em que focalizados à luz do bem comum. Fide, sed cui, vide, confia, mas vê em quem, é advertência apropriada para o momento, no sentido de se fixar adequadamente a pauta de orientações apresentada pela Administração.

35. A boa-fé remete-nos à segurança jurídica. Nos termos de conhecido excerto doutrinário:

“ Esta ‘segurança jurídica’ coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano. É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável, ou relativamente estável, o que permite vislumbrar com alguma previsibilidade o futuro; e ela, pois, que enseja projetar e iniciar, conseqüentemente – e não aleatoriamente, ao mero sabor do acaso, comportamento cujos frutos são esperáveis a médio e a longo prazo. Dita previsibilidade é, portanto, o que condiciona a ação humana. Esta é a normalidade das coisas. Bem por isso, o Direito, conquanto seja, como tudo o mais, uma constante mutação, para ajustar-se a novas realidades e para melhor satisfazer interesses públicos, manifesta e sempre manifestou, em épocas de normalidade, um compreensível empenho em efetuar suas inovações causando o menor trauma possível, a menor comoção, às relações jurídicas passadas que se perlongaram no tempo ou que dependem da superveniência de eventos futuros previstos” (Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 124125).

36. Para outro autor clássico, “a ela [a segurança jurídica] está visceralmente ligada a exigência de maior estabilidade das situações jurídicas, mesmo daquelas que na origem apresentem vícios de ilegalidade. A segurança jurídica é geralmente caracterizada como uma das vigas mestras do Estado de Direito” (Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 99).

37. Há outra passagem, de autoria de Professora Titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, que em passo que converge tematicamente para com o tema aqui avaliado, observou, como segue:

“A segurança jurídica tem muita relação com a idéia de respeito à boa-fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor das interpretações jurídicas variáveis no tempo” (Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Direito Administrativo*, São Paulo: Atlas, 2008, p. 80).

38. A matéria é presentemente objeto de lei. É que o art. 2º, caput, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, dispõe:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência”. (grifei) [grifos do original]

39. Segurança jurídica e boa-fé qualificam as instâncias interpretativas que a presente questão exige. Nesse sentido, boa-fé é locução de amplo uso no Direito Público. Especialmente, “a boa-fé não é elemento ou circunstância a ser considerada apenas no que diz respeito às relações de direito privado entre particulares, ou de direito penal; a consideração da boa ou má-fé, tanto do particular que se relaciona com a Administração Pública quanto do agente público que se relaciona com o administrado, é também essencial, configurando, sim, um princípio também de direito administrativo” (Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, *Processo Administrativo*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 103).

40. O Supremo Tribunal Federal tem sido muito rigoroso com os exatos contornos da segurança jurídica. Por exemplo, em outra circunstância, e em contexto de outra discussão, por ocasião do Mandado de Segurança nº 22.3570-DF, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, ementou-se que:

“ (...) 5.Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente.

6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público”.

41. Também em outra circunstância, e em outro contexto, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se a propósito da aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito; é o que se lê na ementa no mandado de segurança nº 24.2680-MG, relatado originariamente pela Ministra Ellen Gracie, com acórdão relatado pelo Ministro Gilmar Mendes. De igual modo, a segurança jurídica é vetor hermenêutico da questão de ordem em petição nº 2.9003RS.

42. E porque aplicável o art. 146 do CTN, deveria a administração simplesmente verificar se o contribuinte recolheu no pretérito do modo exato como a própria Administração entendia que deveria ser feito. Tão-somente segue-se a compromisso anterior. Que deve ser cumprido.

43. E porque o quantum debeatur originário já fora fixado pela própria Administração, o interessado que recolheu nos moldes preconizados não vislumbraria legitimidade em lançamentos suplementares, que decorrem de mudança de entendimento. Nesse sentido, que qualifica a boa-fé, é que a segunda hipótese emerge como solução que atenta para princípios e regras que regem a matéria. Indico, expressamente, o referido princípio, subsumido em regra, e refiro-me à parte final do inciso IV, do parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 1999.

44. A **segurança jurídica**, circunstância que enseja identificação principiológica e normativa, derivada e sublimada na concepção de **boa-fé**, justifica, no caso presente, que se atente para o comando do art. 146 do Código Tributário Nacional, de modo que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 2007, bem como a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, sejam aplicados em seus respectivos aspectos prospectivos de tempo, alcançando situações ocorridas com e após a necessária publicação e conseqüente divulgação dos referidos atos normativos.

45. Respeitam-se situações pretéritas consolidadas, nos termos de legislação e orientação anteriormente vigentes. Deve-se verificar, caso a caso, qual o instrumento legal aplicável, com o propósito de se definir a natureza do serviço hospitalar investigado.

46. **Tempus regit actum**, o tempo rege o ato, é regra seminal que informa o direito ocidental, centrado na racionalidade, na busca de eficiência. A matéria não era de entendimento pacífico, não há regra geral absoluta que se aplique, especialmente porque os Tribunais oscilaram, transitando de interpretação ampliativa

em favor do contribuinte para exegese restritiva em prol do Fisco.

47. Ipso facto, o Ato Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, operam-se ex-nunc, de modo prospectivo, não podendo suscitar surpresa no contribuinte, que no pretérito se comportara de acordo com a fórmula abraçada pela Administração.

48. O novo entendimento que a Administração Fiscal abraça qualifica modificação introduzida de ofício, identifica critério jurídico distinto, há lançamento (ainda que suplementar), circunstâncias que são alcançadas pelo primeiro fragmento da dicção do art. 146 do Código Tributário Nacional.

49. O superior cânone da boa-fé, ancorado na vedação de uso retroativo de norma tributária de maior imposição, síntese de uma segurança jurídica desejada por sociedade democrática, justificam que se respeite ao contribuinte que recolheu do modo como preconizado pela Administração. Por outro lado, o Ato Declaratório RFB nº 19, de 2007, e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, não autorizam que se defiram pretensões de restituição ou de repetição de indébito. Não é desse assunto que tratam, e nem se tem hipótese de eventual devolução.

50. Conclusivamente, os atos legais aqui estudados não alcançam situações jurídicas consolidadas. São dotados, sic et simpliciter, de efeitos prospectivos. Dada a necessidade de ação uniforme, adequado que a questão seja encaminhada ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda, para análise, ponderação e eventual outorga de efeitos vinculantes, pesadas as razões aqui lançadas.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS,
em 23 de junho de 2008.

ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Concordo. Encaminhe-se ao Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
26 de junho de 2008.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
26 de junho de 2008.

LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS

Procurador-Geral da Fazenda Nacional

Conforme se observa, a própria Administração Tributária entende que, havendo alteração de entendimento sobre determinado tema, em prejuízo ao contribuinte, a nova interpretação deve ser aplicada prospectivamente, ou seja, com efeitos ex nunc, não havendo que se falar em retroatividade de nova interpretação que venha a prejudicar o contribuinte que se comportou conforme entendimento da Administração vigente à época dos fatos geradores.

Assim, com base nesses fundamentos, afastando as objeções da fiscalização, impondo-se o cancelamento das exigências fiscais de IRPJ e CSLL.

Da Conclusão

Diante do exposto, conduzo meu voto no sentido DAR provimento ao recurso voluntário, de forma a cancelar as exigências aqui reclamadas.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza