(assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO - Relator.

EDITADO EM: 02/06/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Opperman Thomé, Luís Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa e Marcelo Cuba Netto

Relatório

Em apertada síntese, durante a fiscalização a autoridade lançadora entendeu que a Contribuinte havia apurado o Preço de Transferência de importação de insumos por método equivocado. Assim, apurando novo valor, determinou que se corrigisse o Lucro Real no LALUR e lançou IRPJ e CSL sobre a diferença.

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 3114/3150), que foi julgada improcedente pela DRJ/SPO, através do acórdão nº 16-57.751 (fls. 3184/3200). Ainda insatisfeita, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 3207/3247), ora analisado.

Contextualizada a lide, passamos ao relato adequado dos autos.

Em 12/12/2012 foi dada ciência à Contribuinte do Termo de Início de Fiscalização (fls. 2/5), no qual ela foi intimada a apresentar diversas informações e documentos para averiguar a correção da apuração do Preço de Transferência. Inclusive, a Contribuinte foi instada a identificar o método e as memórias de cálculo dessa apuração no ano-calendário de 2008.

Como consequência, a Contribuinte apresentou resposta dentro do prazo concedido, entregando vasta documentação (fls. 248/250 e docs. anexos fls. 251/1436), bem como pleiteando prazo complementar para o restante da documentação, que foi oportunamente apresentada (fls. 1437/1440). Registra-se que a Contribuinte esclareceu ter apurado o Preço de Transferência, no ano-calendário de 2008, pelo método PRL 20 e 60.

Ato contínuo, a Fiscalização emitiu diversas intimações e termos de constatação para averiguar a razão das inconsistências observadas. Por sua vez, a Contribuinte respondeu a todas as intimações, apresentando mais documentos.

Enfim, após diversas informações e termos de constatação, foram lavrados, em 24/10/2013, Autos de Infração para cobrança de IRPJ (fls. 3088/3097) e CSL (fls. 3098/3106). Abaixo segue a infração identificada no auto de infração referente ao IRPJ e, desde já, registramos que o lançamento referente à CSL foi decorrente da mesma infração:

“ADIÇÕES – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS

CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS – BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR – PESSOA VINCULADA

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de transferência, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2008</i>	<i>26.457.917,26</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 241, 242, 247 e 249, inciso I, do RIR/99

Art. 18 da Lei nº 9.430/96 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 9.595/00” – fl. 3090.

Os autos de infração constituíram os seguintes créditos tributários:

Autos de Infração (fls. 3088/3106)			
	Principal	Multa	Total
IRPJ	R\$ 4.630.135,52	R\$ 3.472.601,64	R\$ 8.102.737,16
CSL	R\$ 1.666.848,79	R\$ 1.250.136,59	R\$ 2.916.985,38
		Total:	R\$ 11.019.722,54

A Contribuinte foi intimada dos autos de infração em 31/10/2013 (fls. 3089 e 3099), em conjunto com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 3058/3087), lavrado também nessa data. Neste, foram apresentados os seguintes esclarecimentos:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Que, no ano-calendário de 2008, a Contribuinte se utilizou apenas do método PRL (Preço de Revenda menos Margem de Lucro) nas suas modalidades de 20% e de 60%. Também que, conforme a DIPJ, não foi necessário realizar nenhum ajuste no LALUR para corrigir os preços de transferência.

MÉTODO PRL – 20%

“Verificou-se que, para o cálculo dos preços praticados, a empresa utilizou o custo CMV apurado a partir do estoque inicial + compras – estoque final (fls. 1574 e 1575), diferentemente do que determina a legislação do preço de transferência, no qual os citados preços deveriam ter sido obtidos a partir dos documentos de importação, de acordo com o art. 5º da Instrução Normativa nº 243/2002” – fl. 3067.

(...)

“A apuração realizada quanto ao ‘PRL’ com margem de 20%, nos termos da IN SRF 243/02, resultou na não-necessidade de ajustes adicionais de preço de transferência, já deduzidos os valores declarados pela empresa.” – fl. 3075.

MÉTODO PRL – 60%

Que a empresa se utilizava da média ponderada dos valores obtidos de cada produto para obter o preço praticado para os insumos. Assim, comparando um deles, “10594649”, a fiscalização percebeu que a empresa calculou o valor de R\$ 8,004213. Entretanto, a própria fiscalização refez os cálculos e apurou o valor de R\$ 7,3790 tomando por base os custos FOB e R\$ 8,3158 tomando por base os custos CIF + II.

Uma vez apurada a diferença, aprofundou a fiscalização e descobriu que a distorção estaria associada à quantidade do produto utilizado no cálculo. A empresa levou em consideração apenas o volume dos produtos efetivamente utilizados na produção (15.843.360,34 kg de glifosato). Contudo, deveria ter utilizado a quantidade total importada no ano (18.943.964 kg).

“Da mesma forma que para o ‘PRL20’, os preços praticados para o ‘PRL60’ não foram calculados de acordo com as normas do preço de transferência, pois, não foram utilizados, para estes cálculos, os documentos de aquisição, que, no caso, seriam as DIs comprobatórias das operações de importações, de acordo com o art. 5º da Instrução Normativa nº 243/2002” – fl. 3070.

“Do disposto acima, patenteia-se que o cálculo do preço praticado do ‘PRL60’ foi efetuado de forma incorreta pela empresa, tendo em vista que a IN 243/02 determina a utilização do custo CIF + II e não dos custos de matéria-prima adotados pelo contribuinte, conforme a análise efetuada acima.” – fl. 3071.

(...)

“Segundo o ‘PRL60’, a margem fixa de lucro é de 60%, cuja base de cálculo é definida pelo inciso IV do parágrafo 11 do item ‘b’ do art. 12 da IN SRF nº 243/2002.” – fl. 3076.

(...)

“Desta forma, mediante o método ‘PRL’ com margem 60% (PRL60), a Fiscalização apurou o seguinte valor para o AC 2008: R\$ 26.457.917,26 (vinte e seis milhões, quatrocentos e cinquenta e sete mil, novecentos e dezessete reais e vinte e seis centavos).

O valor foi calculado de forma líquida, deduzindo-se os valores de ajustes declarados pelo contribuinte no LALUR.” – fl. 3078.

Intimada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 3114/3150 e docs. anexos fls. 3151/3178) em 29/11/2013, a qual foi por ela mesma resumida da seguinte forma no recurso voluntário:

“Inconformada, a Recorrente demonstrou em sede de impugnação que (i) embora tenham sido apontados supostos equívocos no cálculo do preço praticado (utilização do CMV e quantidades dos produtos utilizados na produção), tais equívocos não impactaram o valor final do ajuste de preços de transferência no método PRL60, (ii) não há como se utilizar a metodologia prevista na Instrução Normativa nº 243/2002 para cálculo dos ajustes de preços de transferência no método PRL60, (iii) deve ser possibilitada a adoção do método de cálculo mais favorável para os produtos autuados e (iv) a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício é indevida.” – fl. 3209.

O acórdão nº 16-57.571, da 5ª Turma da DRJ/SPO, proferido em 13/05/2014 (fls. 3184/3200), ficou assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 2008
PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
MÉTODO PRL60. PREÇO-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA
INSTRUÇÃO NORMATIVA.*

Não compete à Delegacia de Julgamento a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. OPÇÃO.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização (nem aos órgãos julgadores). Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido” – fl. 3184.

Os fundamentos da decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/SPO quanto à Impugnação podem ser assim resumidos:

DA ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

“Ocorre que, ao contrário do que entende a impugnante, às Delegacias de Julgamento não cabe apreciar questões acerca da eventual ilegalidade (ou inconstitucionalidade) das instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal – SRF (atual Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB), a qual são vinculadas, não possuindo a maior liberdade de apreciação que tem o CARF.

(...)

Quanto à alegação de que a própria RFB teria reconhecido a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, esta deve ser rechaçada, pois não há nenhum ato normativo expedido pelas autoridades administrativas nesse sentido.

(...)

Dessa forma, improcedem as alegações da impugnante contrárias à aplicação da sistemática prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 para o cálculo dos ajustes pelo método PRL60.” – fl. 3197.

DA UTILIZAÇÃO DO MELHOR MÉTODO PARA O CONTRIBUINTE

“De fato, pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, §4º, da Lei nº 9.430/96

(...)

No entanto, a supracitada norma não impõe à fiscalização – e muito menos aos órgãos julgadores – a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização (nem aos órgãos julgadores), que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no § único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002

(...)

Importante observar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 (...), e, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada, que, no caso em tela, foi pela aplicação do método PRL60 (para os itens autuados).

Nesse sentido, observe-se a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 20/2009” – fl. 3198.

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

“Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, cabe ressaltar que essa matéria não faz parte da presente lide, pois na exigência consubstanciada nos Autos de Infração objeto do presente processo os juros de mora estão incidindo apenas sobre o valor do tributo, e não sobre a multa de ofício.” – fl. 3199.

Em suma, o acórdão da DRJ concluiu pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Intimada em 08/07/2014, através do sistema e-CAC (fl. 3205), a Contribuinte interpôs recurso voluntário em 05/08/2014 (fls. 3207/3247 e docs. fls. 3248/3252), no qual pediu seu provimento para: *i*) reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância; *ii*) superada a preliminar, seja declarada nulidade do lançamento fiscal com base na ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/2002. Para tanto, apresentou os seguintes fundamentos:

DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

“Assim, considerando que – sob o injustificado argumento de que não poderiam se manifestar sobre a matéria – as dd. Autoridades fiscais silenciaram-se totalmente sobre o principal argumento de defesa, deve ser decretada a nulidade da decisão ora recorrida por clara falta de motivação, o que ofende diretamente os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Mas não é só!

As dd. autoridades julgadoras também deixaram de analisar os argumentos apresentados pela Recorrente em relação (i) à utilização do CMV para o cálculo dos preços praticados nas importações, ao invés dos preços constantes das Declarações de Importação, bem como (ii) o fato de ter sido considerado pela Recorrente apenas a quantidade efetiva de insumos que ingressaram na sua produção e que estiveram em produtos que foram efetivamente vendidos para realizar o cálculo do preço praticado.” – fl. 3214.

DA LEGISLAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E DA ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 243/2002

“Portanto, uma vez comprovado o fato de que a IN/SRF nº 243/02 claramente inova o ordenamento jurídico e veicula majoração do IRPJ e da CSL não prevista na Lei nº 9.430/96, faz-se imperativo, *permissa venia*, decretar sua ilegalidade, em estrito respeito e observância ao art. 97, inciso II, do Código Tributário Nacional e aos demais dispositivos constitucionais aplicáveis.” – fl. 3230.

DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

“Conclui-se, pois, que a IN/SRF nº 243/02 também encerra nítida violação ao princípio da isonomia para o cálculo do preço parâmetro através do Preço de Revenda menos Lucro, pois mesmo considerando em todas as ocasiões os bens importados de maneira isolada, como se sempre viessem a ser revendidos, independentemente da agregação de valor no País (PRL60) ante a inexistência desta (PRL20), estipula margens de lucro diferenciadas sem fornecer o discrimine objetivo que validaria tal diferenciação.” – fl. 3236.

DO RECONHECIMENTO DA ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 243/2002

Após resumir a Exposição de Motivos nº 171/2009, que justificava a alteração na Lei nº 9.430/96, afirmou: “Assim, é forçosa a conclusão de que, se foi necessária alterar a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 – que acabou ocorrendo com a Medida Provisória 562/2012 – antes desta alteração a Instrução Normativa nº 243/2002, tal como

demonstrado à exaustão nestes autos efetivamente não tinha fundamento legal e, portanto, era ilegal.” – fl. 3239.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

“Ocorre, contudo, que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício trata tão-somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil.” – fl. 3243.

(...)

“Adicionalmente, vale mencionar que o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 esclarece que somente são sujeitas ao acréscimo de juros de mora as multas isoladas (que, por sua natureza, passam a ser o “principal” exigido pelas autoridades fiscais)” – fl. 3244.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto

I. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade, determinados pelo Decreto nº 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF fazem-se presentes, senão vejamos.

Nos termos do art. 2º, incisos I e II¹, do Anexo II ao Regimento Interno do CARF, processos cujo objeto seja auto de infração lavrado para exigência de IRPJ e CSLL são da competência desta Primeira Seção.

No que tange à legitimidade, as petições estão assinadas (fl. 3247) por advogados devidamente constituídos nos autos, conforme procuração (fl. 3252).

Quanto à tempestividade, registra-se que a decisão da DRJ, proferida em

¹ Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

13/05/2014 (fl. 3184), chegou ao conhecimento da Contribuinte em 08/07/2014, uma terça-feira, pelo e-CAC (fl. 3205). Tendo sido o Recurso Voluntário protocolado em 05/08/2014 (fl. 3207), uma terça-feira, patente sua tempestividade, haja vista que a data final do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72 seria 07/08/2014, uma quinta-feira.

Desta feita, por presentes os pressupostos de admissibilidade determinados pelo Decreto 70.235/1972, do Recurso Voluntário tomo conhecimento.

No que tange ao Recurso de Ofício, este foi corretamente não formalizado, já que não houve nenhum montante de crédito tributário que foi exonerado pela DRJ.

II. DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, impõe-se determinar os pontos controvertidos, a partir dos argumentos constantes no Recurso Voluntário e na fundamentação do Acórdão combatido. As questões, sucessivamente, são as seguintes:

Preliminares:

1. A decisão da DRJ padece de nulidade por omissão?
 - 1.1. Argumentos sobre a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.
 - 1.2. Argumentos acerca do CMV ao invés do preço nas Declarações de Importação e da quantidade utilizada no cálculo.

Do mérito:

2. O CARF pode se pronunciar sobre ilegalidade de Instrução Normativa?
 - 2.1. *In casu*, a IN/SRF nº 243/2002 é ilegal? Em caso positivo, trata-se de vício suficiente para anular o auto de infração?
3. Incidem Juros sobre Multa de Ofício?

Registramos, com o propósito de esclarecer, que a Contribuinte não reiterou seu pedido de que o Preço de Transferência venha a ser calculado pela forma que lhe seja mais benéfica. Destarte, essa matéria não foi devolvida à análise administrativa.

III. PRELIMINARES

1. DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A Contribuinte pleiteia, em seu recurso voluntário, o reconhecimento da nulidade do acórdão proferido pela DRJ argumentando que ele foi omissivo. Isso porque deixou

de analisar:

- i) A ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002; e
- ii) A possibilidade de utilizar o CMV ao invés dos preços constantes nas Declarações de Importação e a quantidade de insumo efetivamente utilizado ao invés do volume total importado.

Convém, primeiro, estabelecer as premissas.

O Processo Administrativo Fiscal é regulado, prioritariamente, pelo Decreto nº 70.235/72, de sorte que o Código de Processo Civil e a Lei nº 9.784/99 somente terão aplicabilidade subsidiária.

Enfim, o Decreto nº 70.235/72 trata expressamente da nulidade dos atos, despachos e decisões administrativas no seu art. 59, afirmando que:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Em outras palavras, **só há duas hipóteses de nulidade: quando for proferida a decisão por autoridade incompetente – o que não foi alegado, in casu – ou quando a decisão causar preterição do direito de defesa.** De qualquer sorte, o §3º do art. 59 estabelece que a nulidade não será declarada quando for possível decidir o mérito a favor da Contribuinte.

Por outro lado, o art. 60 do mesmo decreto estabelece que **as demais irregularidades, incorreções e omissões não geram nulidade** e que podem ser sanadas administrativamente, se vieram a causar prejuízo ao sujeito passivo.

Estabelecidas as premissas, passamos à análise do caso.

1.1. Da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

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

Autenticado digitalmente em 02/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em

02/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por MARCELO CUBA

NETTO

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Contribuinte alegou que a decisão recorrida é nula porque a autoridade julgadora não analisou e/ou não motivou sua decisão quanto ao principal argumento, i.e., que a indigitada Instrução Normativa seria ilegal.

Esse pleito não pode prevalecer.

Como esclareceu a própria recorrente, a autoridade julgadora de primeiro grau analisou seu pleito – de que fosse reconhecida a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 – e chegou à conclusão de que não poderia dar-lhe provimento. Impossível o provimento, conforme a DRJ, porque ela não teria competência para afastar a aplicabilidade de Instrução Normativa. Inclusive, a própria Contribuinte transcreveu o trecho em que a DRJ/SPO proferiu tal decisão.

Ora, a decisão que conclui que não poder dar provimento ao pedido não é omissa. Pelo contrário, julga e define a matéria. Se a Contribuinte entende que a decisão aplicou mal o direito, deve recorrer, como efetivamente fez, para que a decisão seja alterada. Decisão que, eventualmente, aplique erroneamente o direito não equivale à decisão proferida com preterição do direito de defesa.

De qualquer sorte, uma vez que concluída pela impossibilidade jurídica do pedido, desnecessário afastar cada um dos argumentos apresentados pela Contribuinte. Suficiente a apresentação de motivação que justifique o indeferimento do pedido. Portanto, ainda que a DRJ não tenha afastado algum argumento expressamente, não há nulidade por cerceamento de defesa, posto que o pedido em si foi julgado.

Neste sentido é a jurisprudência do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AOS ARTS. 165, 458, 459 E 535 DO CPC. (...) AGRAVO REGIMENTAL PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO.

I. Não procede a alegação de ofensa aos arts. 165, 458, 459 e 535 do CPC, pois os Embargos de Declaração têm como objetivo sanar eventual obscuridade, contradição ou omissão, vícios inexistentes, no acórdão do Tribunal de origem. Com efeito, não há omissão no acórdão recorrido, quando o Tribunal de origem pronuncia-se, de forma clara e precisa, sobre a questão posta nos autos, assentando-se em fundamentos suficientes para embasar a decisão, o que restou atendido, no presente caso. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte. Nesse sentido: STJ, REsp 739.711/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJU de 14/12/2006. Além disso, não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Em tal sentido: STJ, REsp 801.101/MG, Rel.

Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/04/2008.

(...)

(AgRg nos EDcl no REsp 1289905/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015)

Resta saber, entretanto, se a motivação apresentada é adequada ao caso concreto e isso é questão de mérito.

1.2. Omissão quanto aos argumentos da composição do cálculo feito pela Contribuinte

A Contribuinte aponta ainda outra omissão: a DRJ teria deixado de se pronunciar sobre a existência, ou não, de prejuízo ao fisco pela utilização do CMV ao invés dos preços observados na Declaração de Importação e do volume que deveria ter sido considerado, se o volume efetivamente utilizado ou se todo o volume importado no exercício.

Efetivamente, à quarta lauda de sua impugnação, quando ainda tratava do Tópico “Dos Fatos”, afirmou:

“Ao rever os cálculos apresentados pelas dd. autoridades fiscais, a Impugnante verificou que, embora tenham sido apontados supostos equívocos da Impugnante no cálculo do preço praticado (utilização do CMV e quantidades dos produtos utilizados na produção), tais equívocos não impactaram o valor final do ajuste de preço de transferência no método PRL60.” – fl. 3117.

Contudo, logo a seguir, explicou:

“Isso porque, a despeito de, conceitualmente, o CMV não ser o valor das importações consignado nos documentos da importação, seu valor não passa da consolidação do saldo inicial de mercadorias em 1º de janeiro de 2008 (que foi considerado pelas dd. autoridades fiscais no cálculo do auto de infração) e das importações realizadas no curso de 2008 (que também foram consideradas pelas dd. autoridades fiscais).

Apenas para confirmar essa análise e ilustrar o quanto se afirma, a Impugnante requer a juntada do trabalho realizado pela PricewaterhouseCoopers (Doc. 02), que demonstra que a utilização dos mesmos conceitos adotados pela dd. Fiscalização

não geraria ajustes, tivesse sido obedecido a metodologia prevista em lei para o cálculo do PRL60.

Dito de outra forma, vê-se que o ajuste ora combatido decorre essencialmente, da aplicação do método de cálculo previsto na Instrução Normativa nº 243/2002 em detrimento do método indicado pela Lei nº 9.430/96.” – fl. 3117.

Em suma, a Contribuinte admite ter utilizado o CMV e admite que houve divergências nos valores de insumo utilizados no cálculo – se apenas o insumo utilizado na produção ou se todo o insumo importado. Por outro lado, a autoridade lançadora havia identificado divergências similares com relação aos bens importados e calculados pelo PRL20 e chegou à mesma conclusão alcançada pela Contribuinte: tais erros não influenciaram a apuração do Preço de Transferência.

Ora, não há ponto controvertido a ser analisado. Essas divergências – sejam ou não erros – não serviram de embasamento para o lançamento. Também, ainda que fosse expressamente aceito o argumento da contribuinte de que eles não geraram prejuízo para a Fazenda Pública, não haveria efeitos sobre o crédito constituído. Isso porque o crédito decorreu do (suposto) erro no método de cálculo em si mesmo – se pela IN SRF nº 32/01 ou se pela IN SRF nº 243/02 –, e não nos dados utilizados.

Portanto, ainda que a Contribuinte tivesse expressado que esse era um ponto controvertido a ser analisado – o que não fez –, essa omissão não geraria preterição do direito de defesa da Contribuinte, conforme o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72. Destarte, necessário concluir que se trata de omissão descrita no art. 60 do mesmo decreto.

IV. MÉRITO

1. DA POSSIBILIDADE DE AFASTAR A INCIDÊNCIA DE INSTRUÇÃO NORMATIVA EM SEDE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO

Pois bem. A controvérsia gira em torno de saber qual a metodologia adequada para calcular o Preço de Transferência. A Contribuinte alega ter realizado os cálculos conforme as regras da Lei nº 9.430/96, regulamentada pela Instrução Normativa nº 32/01. Por outro lado, a Fiscalização entendeu que, tendo em vista a edição da Instrução Normativa nº 243/2002, essa era a regulação a ser aplicada.

Uma vez que a Contribuinte apresentou impugnação, questionando a legalidade da indigitada IN utilizada pela Fiscalização, a DRJ se pronunciou, afirmando não ter competência para afastar a aplicabilidade de norma tributária. Insatisfeita, a Contribuinte recorreu ao CARF, defendendo a possibilidade de IN ser, sim, declarada ilegal em sede

Tem razão a Contribuinte.

Em face do princípio da legalidade, consagrado nos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal, artigo 97 do Código Tributário Nacional e artigo 2º da Lei nº 9.784/99, somente a lei pode criar obrigações ao sujeito passivo.

O Poder Executivo, ao baixar provisões regulamentares, deve conter-se nos limites traçados pela lei, sob pena de sua ineficácia, seja porque, em obediência ao princípio da legalidade, só a lei pode ditar regras de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se), seja porque tais provisões têm caráter meramente interpretativo, nos termos do artigo 100 do CTN.

Nesse sentido, é a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Vejamos:

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1999

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL — ITR - ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE — EXIGÊNCIA, POR INSTRUÇÃO NORMATIVA, DE ATO DECLARATORIO AMBIENTAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE — INEFICÁCIA.

O Poder Executivo, ao baixar provisões regulamentares, de caráter secundário, deve conter-se nos limites traçados pela lei, não podendo exorbitar em seus termos, sob pena de ineficácia. Só a lei pode ditar regras de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se) em obediência ao princípio da legalidade. Assim, instrução normativa não pode impor obrigação estabelecendo exigência, não prevista em lei, para que o sujeito passivo faça jus à exclusão da base de cálculo do ITR das áreas de preservação permanente.

(Acórdão nº 9202-00.369, proferido em 27 de outubro de 2009)

Ainda nesse sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López asseveraram que:

“Os atos normativos das autoridades administrativas integram a legislação tributária, mas não têm caráter de lei em sentido formal – aquela que é regularmente editada pelo Poder

Legislativo. Assim tais atos não podem inovar, indo além do que está previsto na lei, pois se destinam à sua fiel execução”².

Ademais, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e o art. 62 do RICARF afirmam a impossibilidade de ser afastada, em processo administrativo, Lei, Decreto e tratados ou acordos internacionais sob o argumento de inconstitucionalidade. Não tratam, entretanto, de atos infralegais, como é a Instrução Normativa. No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 2, que trata apenas da *Lei Tributária*.

Em suma, não restam dúvidas acerca da possibilidade de o e.CARF afastar a aplicabilidade de Instrução Normativa quando entendê-la ilegal. Acontece que a própria DRJ poderia analisar tais ilegalidades. É o que tem decidido este tribunal administrativo; como exemplo citamos o acórdão 1301-001.275, de 10/09/2013:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

As autoridade julgadoras, no Processo Administrativo Fiscal Federal, encontram-se atreladas aos critérios de legalidade, devendo, sempre que necessário, reconhecer a ilegalidade de atos normativos infralegais que, na aplicação específica, demonstram estar em dissonância com os respectivos comandos normativos.”

No voto, explicou que:

“A discussão a respeito da legitimidade da avaliação da legalidade dos atos normativos infralegais pelos órgãos de julgamento, de fato, é tema pacífico na doutrina e jurisprudência pátria, sendo aí relevante o destaque que se faz em relação à (sic) diferença entre às (sic) Delegacias da Receita Federal, responsáveis pela fiscalização e pelo lançamento de tributos contra os contribuintes, e os atos próprios das chamadas Delegacias Regionais de Julgamento – DRJ, cuja competência, a teor do que estabelecido nas disposições do Decreto 70.235/72, é, exatamente, a de controle de legalidade dos atos administrativos.”

Acontece que, como já tratamos nas preliminares, esse erro não gera nulidade do acórdão recorrido. Deve, isso sim, ser sanado, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72. Portanto, passamos à análise do caso concreto.

a. DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 243/2002

² NEDER, Marcos Vinicius, e LÓPES, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal Autenticado digitalmente em 02/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por MARCELO CUBA NETTO

A Contribuinte alegou, em sede de impugnação e de recurso voluntário, que essa Instrução Normativa é ilegal, ao menos no que trata à PRL60, antes da alteração efetuada pela Lei nº 12.715/2012 no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Pois bem.

Primeiro, registramos que o tema já foi trazido ao e.CARF em diversas oportunidades, havendo inúmeros julgados nessa 1ª Seção. É possível perceber, entretanto, que o tema ainda não foi pacificado, havendo julgados em ambos os sentidos: de ser ou não ilegal.

Nesse caminho, impende registrar que a antiga 2ª TO, à qual pertencia este conselheiro, tratou da matéria em diversas oportunidades, como se observa dos acórdãos nº 1102-00610, de 23/11/2011, 1102-001.100, de 06/05/2014, e 1102-001.238, de 25/11/2014. Em todas estas decisões, restou decidido – nunca à unanimidade – que não há ilegalidade na metodologia de cálculo do PRL60, prevista na IN SRF nº 243/2002.

Participamos dos dois últimos julgados mencionados e, em ambos, fomos votos vencidos: sempre entendemos pela ilegalidade da metodologia de apuração do PRL60 determinada na IN SRF nº 243/2002. Todavia, em julgamento ocorrido em 19/01/2016, mudei o meu entendimento ao acompanhar o voto proferido pelo d. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no Acórdão nº 1201-001.257.

Pois bem.

Até o ano de 2000, a Lei nº 9.430/96, ao tratar do Preço de Transferência apurado pelo método do Preço de Revenda menos Margem de Lucro, estabelecia uma única alíquota de 20% para a revenda de bens ou direitos importados.

Contudo, a partir da Lei nº 9.959/00, incluiu-se a possibilidade de se observar tanto a margem de 20%, para os casos de mera revenda do bem importado, quanto a margem de 60% para os casos em que o bem importado fazia parte de um processo de produção nacional. Assim, não apenas os importadores-revendedores, como também os importadores-industrializadores passaram a poder utilizarem-se desse método de apuração do preço de transferência.

Visando regular a matéria, foi editada a IN SRF nº 32/01, cuja fórmula pode ser assim descrita:

Preço Parâmetro = Preço de “venda” – 0,6 x (preço de “venda” – valor agregado)

Acontece que, para a se apurar essa fórmula, era necessário, além de ter o preço praticado no mercado interno pelo produto industrializado no Brasil com insumos importados, definir a noção de valor agregado. Eis que este é um

“... conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. Diante disso, podemos assumir inicialmente as três possíveis acepções para a expressão sugeridas na obra do Professor Luís Eduardo Schoueri³, quais sejam: (i) o preço de venda menos o custo do bem importado; (ii) o custo total menos o custo do bem importado; e (iii) o custo dos fatores locais (mão de obra, materiais secundários, etc).” (acórdão CARF nº 1102-001.238, de 25/11/2014)

Vendo as distorções que essa abertura conceitual criou, a Receita Federal editou a IN SRF nº 243/2002, revogando a IN SRF nº 32/01. A fórmula de apuração, conforme essa nova IN, seria:

Preço Parâmetro = Ci/Ct x Preço de ‘venda’ – 0,6 x (Ci/Ct x Preço de ‘venda’)

Onde:

Ci = custo do bem importado;

Ct = custo total do bem produzido;

Ci/Ct x Preço de Revenda = participação do bem importado no preço de venda do bem produzido

Como é de conhecimento de todos, há fortes críticas à redação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/00, pois “não é possível a concordância (em ‘d.1’) entre a expressão ‘os valores referidos nas alíneas anteriores’ e a expressão ‘e do valor agregado no País’, ou seja, não é possível, em bom português, deduzir ‘os valores e do valor’ de uma mesma base, que seria, no caso, o preço de revenda” (Acórdão 1201-001.257, p. 12/13).

Assim, frente à falha na redação da citada norma, a doutrina e a jurisprudência deste e. CARF, seja para decidir pela legalidade, seja pela ilegalidade, sempre invocam “a finalidade da lei”, a título de exemplo, vejamos o voto do proferido no Acórdão nº 1201-001.257:

“Não é correto, portanto, afirmar, como muitas vezes se faz, que “a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 corresponde à fórmula

prevista na Lei nº 9.430/96”. Na verdade, a IN SRF nº 32/01 promoveu uma alteração significativa na estrutura gramatical do texto da lei, de modo a permitir a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para viabilizar a inserção do valor agregado no cálculo da margem de lucro.

É pelos motivos expostos que se diz que a Lei nº 9.430/96, na sua redação após as alterações promovidas pela Lei nº 9.959/00, não possuía uma fórmula pronta e acabada, mas que, em verdade, abrigava uma norma plurívoca, abrindo-se, assim, o caminho para que o seu esclarecimento fosse feito mediante regulamentação administrativa.

Após perceber os problemas que a equivocada interpretação conferida pela IN SRF nº 32/01 trazia para o controle dos preços de transferência nas hipóteses de importação de bens para aplicação na produção, a Receita Federal editou nova regulamentação sobre a matéria (IN SRF nº 243/02), revogando a anterior IN SRF nº 32/01.” – p. 19.

Em outros termos, a IN 243/2002 cumpriu o seu papel regulamentador, mormente em face do erro na redação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e o fez tendo como norte o objetivo visado pela legislação interna de preço de transferência. Como explicou o d. Cons. Thomé:

“Do quanto exposto, é possível ver que a metodologia da IN SRF nº 243/02 está em consonância com a interpretação extraída da Lei nº 9.430/96 e representada pela fórmula “Preço Parâmetro = Preço de ‘Revenda’ – 0,6 x Preço de ‘Revenda’ – Valor Agregado” (sinteticamente, $PP = PLV - 0,6 PLV - VA$). A diferença entre esta fórmula e a fórmula da IN SRF nº 243/02 reside apenas na forma pela qual o valor agregado é expurgado do preço parâmetro para fins de isolar o insumo importado e permitir a adequada apuração do seu valor dedutível. Enquanto na fórmula “ $PP = PLV - 0,6 PLV - VA$ ”, o valor agregado é subtraído diretamente do preço líquido de “revenda”, na fórmula da IN SRF nº 243/02, o valor agregado é subtraído por meio da técnica da ponderação.” – p. 24.

Tendo em vista que a autoridade lançadora se baseou no método indicado pela IN SRF nº 243/2002 para recalcular o Preço de Transferência apurado conforme o método PRL60, entendo ser correto o ajuste, razão pela qual voto pelo desprovimento do Recurso Voluntário.

A Contribuinte defendeu o não cabimento da aplicação dos juros sobre a multa.

Em que pese a argumentação levantada pela Contribuinte, o CARF já tem posição consolidada no sentido de que a taxa de juros aplicável aos débitos tributários, no período da inadimplência, é efetivamente a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, nos termos da Súmula CARF nº 04.

Ademais, analisando a Súmula CARF nº 05, observa-se que:

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Alguns dos acórdãos que fundamentam tais súmulas tratam especificamente da incidência dos juros sobre a multa. Citamos:

“JUROS DE MORA — TAXA SELIC — O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.” (Acórdão nº. 104-12.935)

Este acórdão deixa claro o entendimento de que se aplicam juros à taxa de SELIC, não fazendo distinção entre os tipos de créditos tributários, sejam eles decorrentes de tributos ou de multas.

“MULTA APLICADA EM PROCEDIMENTO DE OFICIO - É aplicável a multa de 75%, na forma dos dispositivos da legislação específica em vigor, não se aplicando o percentual de 2% previsto no Código de Defesa do Consumidor. TAXA SELIC - É válida a cobrança de juros moratórios, em lançamento de ofício relativo a tributos federais, parametrados pela variação da Taxa Selic.” (Acórdão nº 105-14.173)

Novamente afirma a aplicação de juros, sem fazer diferenciação a quais parcelas seriam aplicados:

“JUROS DE MORA

Não estando o sujeito passivo acobertado pelo depósito integral do crédito tributário, toma-se cabível a exigência dos juros de

TAXA SELIC

A Lei nº 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa SELIC para os débitos tributários não pagos até o vencimento, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.”

No corpo deste acórdão, lê-se:

“São várias as jurisprudências (sic) no sentido de que somente o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, o que no caso em questão não ocorreu.

Portanto, não estando o sujeito passivo acobertado pelo depósito integral do crédito tributário, torna-se cabível a exigência formalizada na notificação de lançamento de fls. 01/05, no que concerne aos juros de mora.” (Acórdão nº 301-30.738)

Disto, percebe-se que também ali os juros englobavam a multa. Ora, somente o depósito do valor integral do crédito tributário é suficiente para suspender-lhe a exigibilidade e, conseqüentemente, a aplicação dos juros. Neste “crédito integral” a ser depositado, necessariamente está incluso o valor da multa.

A Súmula CARF nº 5 e a legislação de regência reforçam o entendimento de que os juros incidem sobre o crédito tributário.

Analisando o Código Tributário Nacional, observa-se:

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

Inclusive, quanto ao art. 113, citado pela Contribuinte, vemos que:

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

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

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Conseqüentemente, o entendimento sumulado, compreendendo o crédito tributário lançado indistintamente, compreende tanto os tributos, quanto as multas aplicadas.

Em suma, há outros julgados que corroboram o entendimento acima exposto.

Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011)

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido. (Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concludo que está correta a incidência de juros, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

VI. DISPOSITIVO

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator