



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

Processo n° 10880.722038/2013-55
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-006.246 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria COFINS. BASE DE CÁLCULO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NOKIA SOLUTION AND NETWORKS DO BRASIL
TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/07/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

RECEBIMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Os recebimentos de Notas de Crédito como decorrentes de ajustes nos preços dos fornecimentos à contribuinte para garantir sua rentabilidade/lucratividade se classificam como receitas operacionais. Em sendo assim, estão dentro do campo de incidência da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009, 01/11/2009 a 30/11/2009

RECEBIMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Os recebimentos de Notas de Crédito como decorrentes de ajustes nos preços dos fornecimentos à contribuinte para garantir sua rentabilidade/lucratividade se classificam como receitas operacionais. Em sendo assim, estão dentro do campo de incidência do PIS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/07/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Tatiana Midori Migiyama e Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3402-003.071, de 17/05/2016, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/07/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

NOTA DE CRÉDITO INTERNACIONAL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NATUREZA JURÍDICA DE BONIFICAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins os valores recebidos a título de bonificação, via Nota de Crédito Internacional, quando haja elementos que vinculem inequivocamente a bonificação às operações realizadas, ausência de condição para o recebimento das Notas de Crédito, e comprovação do efetivo recebimento dos valores.

Irresignada, a Recorrente suscita divergência quanto à a) possibilidade de exclusão das bonificações da base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas e b) quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 9303-003.810 e 9303-003.548.

O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 967/971.

Intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso (979/1044).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que os recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido.

Para melhor elucidar a questão e fazer o cotejo com os acórdãos paradigmas, passamos a transcrever excertos do Termo de Constatação e Encerramento (fls. 281/288), bem como do voto condutor e da declaração de voto que integram o acórdão recorrido:

Termo de Constatação e Encerramento:

2 A NOKIA SIEMENS NETWORKS DO BRASIL SISTEMA DE COMUNICAÇÕES LTDA (NOKIA COMUNICAÇÕES) firmou Contrato de Distribuição com a NOKIA SIEMENS NETWORKS OY (NOKIA FINLÂNDIA), versando especialmente sobre a política de preços praticados entre as partes e sua observância no que concerne às regras de preços de transferência. Com alegado respaldo nesse Acordo, a NOKIA FINLÂNDIA enviou à sua coligada brasileira, entre os meses de junho e dezembro de 2008, o montante de R\$ 153.952.978,15, mediante a emissão de notas de crédito.

3 É possível deduzir, observando-se os históricos das contas contábeis n.ºs 400005 – Custo de Produtos Acabados Vendidos – Transf Edi, e 479110 – Outros Custos Diretos – Serviços, que a NOKIA COMUNICAÇÕES anotou em sua contabilidade que do total da verba recebida, R\$ 53.821.423,19 destinavam-se a cobrir eventuais ajustes de preços de transferência nas aquisições de programas de computador, enquanto R\$ 100.131.554,96 teriam sido remetidos pela NOKIA FINLÂNDIA para compensar ajustes relativos a compras de produtos.

4 Na elaboração dos cálculos de preços de transferência dos bens importados, a empresa apurou ajuste de R\$ 15.869.656,35 (fls.08 a 36).

5 Ao ser solicitada a memória de cálculo dos preços de transferência aplicável aos programas de computador

adquiridos de vinculadas no exterior, alegou, no entanto, ser incabível tal providência, apesar de ter contabilizado o recebimento de verbas para essa finalidade, posto que (fls. 42 e 43):

“ Nos termos do § 9º do artigo 241, do RIR (Decreto 3000/99), não se aplicam os cálculos de preço de transferência aos caso de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, § 9º), portanto a NSM está dispensada de efetuar o cálculo de preços de transferência para os programas de computador importados decorrentes de licença de uso, objeto de contrato de exploração de direitos autorais sobre programa de computador, e ainda o pagamento considerado como de direitos autorais ou rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, nos termos do art. 22 da Lei 4.506/64; e, do Decreto nº 2.465, de 19 de janeiro de 1998 que promulga o Acordo para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996, artigo 12, item 3, verbis: “O termo royalties usado neste Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”.

6 Como se nota, porém, há uma grande diferença entre os valores advindos do exterior e o montante apurado quando da efetiva aplicação das normas de preços de transferência no tocante aos bens importados.

7 Questionada, mediante o Termo de Intimação 02/2013, acerca da discrepância referida no item anterior, informou que (fls. 41 e 42):

“Para o cálculo do preço de transferência durante o 2008, apuramos o valor de R\$ 84.385.694,30 que corresponderam às notas de crédito, mas um ajuste/adição de R\$ 3.817.136,96 ainda foi necessário, quando da apuração anual do imposto de renda.”

8 Não é verdadeira a afirmação feita pela empresa e relatada no item anterior. O valor do ajuste apurado, claramente verificável nas memórias de cálculo totalizou apenas R\$ 15.869.656,35.

(...)

11 Ao ser perquirida sobre a eventual inclusão dos valores recebidos na base de cálculo do PIS e da Cofins, a empresa manifestou-se da seguinte forma:

“ Os valores recebidos a título de ajuste de preço via nota de crédito não são receita para fins de incidência do PIS e da COFINS, posto que dispõe o art. 1º das Leis e nº 10.833/2003 e nº

10.637/2002 que o PIS e a COFINS têm como fatogrador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, que não é o caso aqui, mas valores recebidos para fins de redução de custo, nos termos do artigo 45 e inciso II, da Lei nº 10.637/02, que prevê o ajuste de custo para fins de preços de transferência devem ser implementados, com o registro, por meio de ajuste contábil na conta de estoque onde o bem esteja registrado, ou como redução do custo, caso o bem já tenha sido baixado para resultado, e esse é o entendimento demonstrado na decisão abaixo:

12 A NOKIA COMUNICAÇÕES contabilizou os valores contra contas contábeis de custos e, de um modo ou de outro, alegou o recebimento como forma de neutralizar o efeito dos preços de transferência e, desta forma, recompor margens de lucro, afetadas pela vinculação, embora apenas pequena parte do total recebido esteja comprovadamente destinada a cobrir os ajustes de preços de transferência apurados.

(...)

19 No presente caso, os valores recebidos por NOKIA COMUNICAÇÕES, não classificáveis como recuperação de custo, decorrem de suas atividades sociais, acresceram ao patrimônio da empresa e são marcados pelo caráter da definitividade, amoldando-se perfeitamente ao conceito jurídico de receita, hábil a compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Voto condutor do acórdão recorrido:

*Assim sendo, não há como negar que: (i) os valores recebidos decorrem **bonificações redutoras de custo**, com fundamento na realização do princípio do arm's length;*

*(ii) que os valores foram efetivamente **contabilizados como redução de custo, de maneira individualizada por produto;** e*

(iii) houve efetivo ingresso desses recursos no Brasil.

Portanto, não compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins os valores recebidos a título de bonificação, via Nota de Crédito, quando haja elementos que vinculem inequivocamente a bonificação às operações realizadas, ausência de condição para o recebimento das Notas de Crédito, e comprovação do efetivo recebimento dos valores.

Declaração de voto:

Optei por apresentar esta declaração de voto por entender que os aportes financeiros recebidos por meio das notas de crédito

não se identificam com bonificações, conforme sustentou o ilustre relator.

(...)

No caso concreto, é fato inconteste que os aportes financeiros recebidos do exterior, por meio das notas de crédito, não constituem receitas operacionais, uma vez que possuem causa distinta do faturamento ou de qualquer outra operação resultante da execução do objeto social da pessoa jurídica.

A causa jurídica dessas receitas foi a necessidade de redução do custo de aquisição de bens para revenda, a fim de que não fossem violadas as regras estabelecidas para a fixação do preço de transferência entre empresas coligadas.

Desse modo, embora os valores recebidos por meio das notas de crédito sejam receitas, não se tratam de receitas operacionais e, por tal motivo, não podem ser tributadas pelo PIS e COFINS não cumulativos, nem antes e nem depois do advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Consoante se verifica, a Recorrente adquiriu programas de computador de empresa estrangeira a ela vinculada. Posteriormente, recebeu, via Nota de Crédito, da mesma empresa, valores que foram contabilizados em conta redutora do custo dos produtos adquiridos, uma parte, e, a outra parte, como ajustes de preços de transferência.

Há, nos autos, três teses diferentes para o mesmo fato jurídico-tributário. Para a fiscalização, a de que os valores assim recebidos pela Recorrente constituem receita operacional, motivo por que deveriam compor as bases de cálculo das contribuições; a adotada no voto condutor do acórdão recorrido (que, portanto, fundamentou o *decisum* confrontado; tudo antes assentado por seu relator é, com a devida vênia, absolutamente contraditório e confuso, uma vez que, após reproduzir o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelece, como base de cálculo das contribuições, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, afirma que a legislação é expressa em limitar a sua incidência às receitas operacionais), que atribuiu aos mesmos valores a natureza de bonificações redutoras de custo, e, finalmente, a defendida na declaração de voto, a de que tais valores são, na verdade, receita não operacional (como já adiantamos, esta última não constitui a razão de decidir do acórdão recorrido). Segundo estas duas últimas teses, não deveriam integrar as mesmas bases de cálculo.

Ao atribuir aos valores recebidos da empresa estrangeira a natureza de bonificações, e havendo, segundo consignado no acórdão recorrido, elementos vinculando-os às operações realizadas e ausente condição para o recebimento das Notas de Crédito, tais valores deveriam, sob este entendimento, ser excluídos das bases de cálculo dos PIS/Cofins. Já o primeiro paradigma, por seu turno, consubstanciou o entendimento de que as bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas (como no caso!), não podem representar redução de custo, devendo ser tratadas como receita a ser computada na apuração da contribuição social não cumulativa.

Nesse contexto, entendemos comprovada a primeira divergência. E, sublinhe-se, também a segunda, uma vez que o acórdão recorrido, diferentemente do paradigma, afastou a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Passemos ao mérito.

No concernente à primeira divergência, cumpre registrar que o controle fiscal dos preços de transferência se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas fiscais. Essa redução se verifica em face da alocação artificial de receitas e despesas nas operações com venda de bens, direitos ou serviços, entre pessoas situadas em diferentes jurisdições tributárias, quando existe vinculação entre elas, ou ainda que não sejam vinculadas, mas desde que uma delas esteja situada em país ou dependência com tributação favorecida ou goze de regime fiscal privilegiado.

No caso específico da importação (obviamente, não se trata de receita de exportação, como pretende a Recorrente), quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação, for inferior ao preço praticado, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa valor maior que o devido, de modo que a diferença deverá ser tributada.¹

E por que deverá ser tributada? Porque, evidentemente, ao reconhecer-se, na escrituração, um custo de aquisição superior ao que deveria ter sido praticado, o lucro foi inferior ao que seria apurado, fosse a aquisição realizada pelo valor correspondente ao preço apropriado, tanto que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que deve ser adicionada ao lucro líquido, para o efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, a parcela de custo que excedeu o preço de transferência. Vejam:

Preços de Transferência

Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real. (g.n.)

Ora, o fato de os valores recebidos referirem-se às operações anteriormente realizadas não torna, *ipso facto*, incondicional o seu recebimento, a ponto de levar apenas a uma mera redução do custo de aquisição dos programas de computador, sem alteração do resultado do período. Aliás, no caso em exame, assim somente se procedeu para que fosse observada a legislação que disciplina o controle fiscal dos preços de transferência. No momento da aquisição dos programas, sequer se cogitava do recebimento posterior de valores via Nota de Crédito.

A propósito da impossibilidade de atribuir-se aos valores recebidos a natureza da recuperação de custos, vale transcrever aqui, como razões adicionais, porque de clareza meridiana, os argumentos adotados na decisão de primeira instância administrativa (Acórdão DRJ/POA nº 10-51.810, de 18/09/2014), os quais, na integridade, adotamos:

¹ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2010/capituloix-irpjsloperacoesinternacionais2009.pdf>

Por sua vez, não procede o esforço de argumentação da contribuinte ao tentar enquadrar as Notas de Crédito com recuperação de custo e considerar esta recuperação como não-tributável.

Em primeiro lugar, como já analisamos acima, as Notas de Crédito se referem a receitas decorrentes de ajuste no preço dos fornecimentos à contribuinte para garantir sua rentabilidade/lucratividade e são tributáveis.

Em segundo lugar, é necessário fazer uma interpretação extensiva/ampla para se considerar as Notas de Crédito como recuperação de custo. Isto porque a expressão “recuperação” significa “voltar à posse de coisa que foi perdida, roubada ou furtada; adquirir novamente; readquirir” (Dicionário Eletrônico Houais 1.0) ou “ato ou efeito de reaver, alguém, a posse daquilo que perdeu, ou de ser reintegrado na posse de que foi esbulhado” (SIDOU, J.M. Othon. Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídica, 3ª Edição, 1995, Editora Forense Universitária). Fundamental, portanto, o retorno de algo que foi perdido para a conceituação da recuperação.

No caso em apreço, não fica demonstrado que houve uma perda na importação, seja física ou intelectual. O que ocorre é que as Notas de Crédito emitidas pela empresa exportadora são para garantir sua rentabilidade/lucratividade devido ao ajuste do preço de transferência para fins de apuração de IRPJ e CSLL em um momento posterior à importação propriamente dita, quando da apuração destes.

Em terceiro lugar, mesmo considerando as Notas de Crédito como recuperação de custo, haveria impedimento referentes aos valores e a dedutibilidade destes para fins de PIS e Cofins não-cumulativos.

No pertinente aos valores, observa-se que os valores de ajuste do preço de transferência pela legislação brasileira são em quantia muito inferior (R\$ 75.284.268,13) aos valores considerados pela contribuinte e representados nas Notas de Crédito (R\$ 168.858.504,38), que foram calculados pelas normas da OCDE. Aceitar todo o valor das Notas de Crédito como recuperação de custos seria admitir que a legislação pátria pode ser alterada por legislação estrangeira. Por isso, somente seria dedutível como recuperação de custo o valor admitido pela legislação brasileira (R\$ 75.284.268,13).

Aliás, supostos argumentos referentes a valores recolhidos a maior ou indevidamente de IRPJ e CSLL devido ao modo de contabilização do ajuste do preço de transferência pelas normas da OCDE devem ser objeto de processo específico destes tributos, não neste processo que trata de lançamento de PIS e Cofins não-cumulativos.

No pertinente à dedutibilidade, verifica-se que não é porque é recuperação de custo que é automaticamente passível de dedução do PIS e da Cofins não-cumulativos. A legislação que regula estas contribuições, prevê que somente são isentas ou

dedutíveis (art.1º, §3º da Lei 10.637/2002 e art.1º, §3º da Lei 10.833/2003) determinadas receitas, custos, provisões e despesas, sendo que não há previsão para recuperação de custo decorrente de Notas de Crédito que se referem a recebimentos decorrentes de ajuste no preço dos fornecimentos à contribuinte para garantir sua rentabilidade/lucratividade.

É um equívoco, ademais, pretender atribuir aos valores recebidos a natureza de receita não operacional. Conforme se assentou na Declaração de Voto,

No caso concreto, é fato inconteste que os aportes financeiros recebidos do exterior, por meio das notas de crédito, não constituem receitas operacionais, uma vez que possuem causa distinta do faturamento ou de qualquer outra operação resultante da execução do objeto social da pessoa jurídica.

A causa jurídica dessas receitas foi a necessidade de redução do custo de aquisição de bens para revenda, a fim de que não fossem violadas as regras estabelecidas para a fixação do preço de transferência entre empresas coligadas.

Discordamos.

Receitas operacionais são aquelas "normais" auferidas pela empresa, oriundas da exploração de seu objeto social, ainda que, em interpretação restritiva, não decorram da venda de mercadorias e da prestação de serviços. As não operacionais, por seu turno, são, basicamente, as que decorrem da venda de bens do ativo permanente, como ganhos em desapropriações, em alienação de investimentos etc. (Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99; arts. 418 e ss.).

Os valores recebidos pela Recorrente, vimos, destinaram-se a garantir a sua lucratividade decorrente de ajuste no preço de transferência de programas de computador adquiridos a uma empresa estrangeira vinculada. As transações comerciais anteriores, inseridas no campo das atividades ordinárias da Recorrente, indubitavelmente integram o seu resultado operacional, assim como, também, façamos um paralelo com um supermercadista, os chamados "pedágios" que este recebe de seus fornecedores, em dinheiro ou em mercadorias para melhor disposição dos produtos dentro da loja – prateleira, publicidade (no objeto social de um supermercadista não figura, obviamente, o recebimento de vantagens pecuniárias pela melhor exposição dos produtos de determinada marca). Tais valores não correspondem, na literalidade das expressões, a uma "venda de mercadorias" ou a uma "prestação de serviços", mas nem por isso deixam de corresponder a uma receita auferida na consecução do objeto social do supermercadista. Operacional, portanto, devendo, sem a menor dúvida, integrar a base de cálculo do PIS/Cofins.

Por último, mas não menos importante, sublinhe-se que, ainda que não operacionais fossem as receitas recebidas pela Recorrente, a base de cálculo do PIS/Cofins na sistemática não cumulativa, como se sabe, compreende a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), de modo que as exclusões da mesma base de cálculo são taxativas, não exemplificativas, como se entendeu na declaração de voto.

A segunda divergência é matéria de apreciação frequente nesta Turma, que vem decidindo pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme foi definido no Acórdão nº 9303-002.400, de 15/08/2013, de relatoria do Conselheiro Joel Miyazaki, aqui transcrito e adotado como razão de decidir:

A matéria trazida à apreciação deste colegiado restringe-se à incidência de juros de mora sobre multa de ofício não paga na data de seu vencimento.

A decisão recorrida afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir esse entendimento não merece prosperar, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos no vencimento, aí incluídos aqueles decorrentes de penalidades, senão vejamos.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente, conforme o § 1º do art. 113 do CTN.

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.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Paralelamente, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, indubitavelmente, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

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

Conforme palavras do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

“Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, o que se verá será, justamente, o inverso, uma

obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro. “

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica é que a penalidade é crédito tributário.

Passamos agora a verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dívida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse sentido, tem-se que incide juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, inclusive do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, peço vênua ao ilustre relator para manifestar meu entendimento.

Quanto ao conhecimento do Recurso Especial, importante recordar que o auto de infração imputou a exigência do PIS e da Cofins do ano calendário de 2008, alegando que teria havido omissão de receitas. A autoridade fiscal entendeu que os valores recebidos das notas de crédito correspondentes aos ajustes de preços de transferência efetuados entre o sujeito passivo e a sua matriz sediada na Finlândia seriam receitas passíveis de tributação pelas contribuições.

Considerando que a DRJ julgou de forma desfavorável ao sujeito passivo, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário que, por sua vez, foi provido pela 2ª turma ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção.

É de se trazer, então, os fundamentos que suportaram a decisão favorável – o que, para melhor elucidar, transcrevo parte do voto do acórdão recorrido (Grifos meus):

“ [...]”

Ora, em primeiro lugar, há que se observar que não se trata de receita tributável pelas contribuições em comento, nos termos do art.1º, §1º da Lei 10.833 e 10.637:

Art. 1o A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a

valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Vejam os o segundo item, relativo aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art.183 da Lei 6.404/76 que se refere apenas aos elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais elementos ajustados quando houver efeito relevante.

Quanto à primeira espécie de receita tributável, há que se reproduzir o conteúdo do art.12 Decreto-Lei nº1.598/77:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II o preço da prestação de serviços em geral.

III o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

A legislação é expressa em limitar a incidência à chamadas receitas operacionais, descritas no artigo acima.

As notas de crédito analisadas não se adequam aos incisos I e II, por não serem produto de venda de bens ou prestação de serviços. Além disso, não se subsume ao inciso III por não se tratar de resultado auferido em operações de conta alheia.

Quanto ao inciso IV, mais amplo que os demais, tampouco pode fundamentar a incidência, haja vista que as notas de crédito não são receitas da atividade ou objeto principal da empresa, mas simples meios financeiros de realizar o ajuste dos preços de transferência.

A jurisprudência é farta de exemplos de rechaço a tentativas de ampliação do conceito de receita tributável pelas contribuições para atingir receitas não operacionais, para além das hipóteses da legislação.

Ainda que se considere subsumível ao conceito de receita tributável pelas contribuições do PIS e COFINS, esses valores deveriam ser excluídos da base de cálculo, como se demonstrará adiante.

Colocando em parênteses as vicissitudes de se tratar de uma operação sujeita a regras de tributação internacional, o que se verifica, no caso, é a presença de uma forma análoga de bonificação a Nota de Crédito opera como um redutor de custos da adquirente dos produtos, haja vista que os custos não podem ser aproveitados na contabilização do lucro real para além do preço parâmetro estipulado nos termos da lei 9.430/96.

[...]”

Da leitura do voto do acórdão recorrido, vê-se que foram utilizados dois fundamentos para afastar a tributação dos r. ajustes pelo PIS e Cofins, quais sejam, de que, caso entenda ter tal ajuste natureza de receita não se trata de receita operacional e, portanto, não haveria tributação pelas contribuições, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77. E, que tal ajuste não teria natureza de receita, vez se tratar de mero redutor de custo – tal como juridicamente seria por analogia uma bonificação.

Sendo assim, resta claro que houve dois fundamentos para se dar provimento ao recurso especial.

No que tange aos acórdãos indicados como paradigmas, temos que os fatos lá tratados não se assemelham ao ora discutido – ou seja, não se tratam de ajustes decorrentes de preço de transferência. Os arestos paradigmas apenas trataram de discussões acerca de bonificações, descontos condicionais e incondicionais de operações realizadas com sociedades varejistas concedidas por seus fornecedores.

Nenhum acórdão indicado como paradigma tratou do recebimento de notas de crédito, tampouco de preços de transferência e seu ajuste que, por sua vez, decorrem da observância do Contrato de Distribuição. O que, já resta demonstrado que não há similitude fática entres os arestos - recorrido e os indicados como paradigma.

Dessa forma, considerando não haver similitude fática entre os arestos, não há como se conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores.

Frise-se tal entendimento o acórdão 9303-006.208 – que demonstra a decisão dessa mesma turma que, por unanimidade de votos, não conheceu um recurso especial , consignando a seguinte ementa:

*“ Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Período de apuração: 26/07/2007 a 22/01/2008
NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.*

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos referenciados, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.
”

Ademais, tem-se que, independentemente de os acórdãos indicados como paradigma terem tratados de fatos efetivamente diferentes, é de se atentar que os arestos paradigmas ainda não refutaram ou contemplaram a primeira fundamentação trazida no recorrido – qual seja, da receita não operacional que não seria tributável pelo PIS e Cofins, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77. O que entendo que não há como dar seguimento ao recurso especial que ataca apenas um dos fundamentos da decisão recorrida.

Nesse ínterim, importante trazer a ementa do acórdão 9303-005.111 da lavra da ilustre Conselheira Vanessa Ceconello, onde firmamos o seguinte entendimento:

“ Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 06/09/2001

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS.

Não deve ter seguimento o recurso especial que ataca apenas um dos fundamentos da decisão recorrida, quando o outro é suficiente para manutenção do acórdão.”

Em vista de todo o exposto, entendo que não devo conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, entendo que os valores recebidos por meio das notas de crédito emitidas pela NSNOy seriam meros ajustes de preços de transferência, não estando encartados no conceito de receita.

Em respeito ao art. 18 da Lei 9.430/96, vê-se nos autos que o sujeito passivo observou devidamente o cálculo do preço de transferência, conforme rege a legislação brasileira. E, ainda que a matriz na Finlândia, da mesma forma, efetuou devidamente o cálculo de preço de transferência, observando as normas da OCDE. Tanto é assim, que após a apuração do valor correto, constatou diferenças que foram objeto de devolução ao sujeito passivo. O que chamamos de ajustes de preço de transferência.

Vê-se, assim, que tal ajuste deve ser tratado como redutor de custo, pela inteligência do art. 45, inciso II, da Lei 10.637/02, *in verbis*:

“ Art. 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do [art. 18 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

[...]

***II - conta própria de custo** ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.[...]*”

Ademais, por se tratar de ajuste de preço, não há como contabilmente tratá-lo como “receita”, eis que não se trata de receita nova e que acresce ao patrimônio do sujeito passivo. Apenas estaria recompondo o seu patrimônio, ajustando o custo assumido quando do cálculo do preço de transferência na forma da legislação brasileira vigente. Ocorreu apenas devolução de preço.

Não há que se falar ainda em ajustes de preços de fornecimentos com intuito de garantir a rentabilidade do sujeito passivo, bem como de se vincular por analogia a natureza jurídica de bonificação, eis que são especificamente valores recebidos decorrentes de ajuste de preço de transferência.

Sendo assim, entendo que assiste razão ao sujeito passivo ao ter contabilizado como redução de custo, de maneira individualizada por produto, vez que tais valores decorreram da aplicação das regras de preços de transferência e OCDE. O Grupo Nokia adota o padrão OCDE. Tanto é assim que o próprio Contrato de Distribuição detalha as políticas de preços de transferência conforme regras da OCDE.

Em vista do exposto, nego provimento ao Recurso Interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à outra questão posta em recurso – qual seja, incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, expresso que, relativamente a esse tema, entendo que a autoridade fazendária não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Ora, a Lei nº 9.430/96 prevê expressamente no art. 61 que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora:

“ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998)”*

Nesse ínterim, somente considerando esse dispositivo, vê-se claro que somente os débitos de tributos e contribuições – valor principal - se sujeitam aos juros de mora, e não os decorrentes de multa de mora.

Nessa senda, se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, torna-se claro que também não cabe impor tais juros sobre a multa de ofício.

Ademais, importante trazer que não há como se entender que o débito tributário seja composto por juros de mora e outras penalidades tributárias, vez que a legislação vigente, em respeito à natureza jurídica de cada evento, demonstra a segregação de cada débito, quer seja, de débito tributário, débito decorrente de encargos moratórios e débito relativo à penalidade administrativa.

Essa distinção é demonstrada expressamente no artigo 161, *caput*, do CTN, *in verbis*:

“ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Tal dispositivo traz que o crédito tributário deve ser acrescido dos juros de mora e das penalidades cabíveis – segregando o crédito tributário dos juros de mora e das penalidades assecuratórias.

Ademais, tem-se ainda que, caso ignorássemos tais dispositivos e forçosamente invocássemos o art. 113 do CTN para entender que há incidência de juros sobre a multa de ofício, *in verbis* (Grifos meus):

“ 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.***

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Vê-se que, mais uma vez, não há como se interpretar que seria cabível a aplicação dos juros sobre a multa de ofício, eis que o art. 113, § 1º, do CTN traz que a **obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador**. Ora, e qual débito surge com o fato gerador do tributo?

O débito que surge com o fato gerador do tributo é o próprio “valor principal” – valor do tributo apurado nos termos da legislação vigente.

Entender que a multa de ofício surge com o fato gerador do tributo seria extrapolar a natureza dessa multa, vez que tal multa somente passa a existir com o lançamento de ofício. A motivação de sua existência não é a ocorrência do fato gerador do tributo, mas sim o lançamento de ofício.

Sendo assim, torna-se equivocado defender ser aplicável os juros sobre a multa de ofício, invocando o art. 113 e o art. 139 do CTN, sob a alegação de que:

- O crédito tributário decorre da obrigação principal, nos termos do art. 139 do CTN;
- A obrigação principal abrange o valor principal do tributo e as penalidades pecuniárias, nos termos do art. 113, inciso I, do CTN;
- Então, o crédito tributário é composto pelo valor principal e multa de ofício; e
- Sendo assim, seria aplicável os juros de mora sobre a multa de ofício, por compor o débito tributário a multa de ofício, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96.

A interpretação equivocada não merece prosperar.

Vejamos:

1. Traz o art. 139 do CTN (Grifos meus):

“ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

2. O art. 139, assim, considera que o crédito tributário surge com a obrigação principal;
3. Traz o art. 113, § 1º, do CTN:

“ [...]”

§ 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.”

4. O art. 113, § 1º c/c o art. 139, do CTN, portanto, diz que o crédito tributário decorre com a obrigação principal que, por sua vez, surge com a ocorrência do fato gerador do tributo;
5. O que se conclui que o crédito tributário não poderia ser composto pelo valor da multa de ofício, eis que tal multa não surge com o fato gerador do tributo, mas com o lançamento de ofício;
6. Por conseguinte, não há que se falar em aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96 e do art. 161 do CTN, vez que tais juros somente incidem sobre o crédito tributário.

Em vista de todo o exposto, entendo que não são aplicáveis juros sobre a multa de ofício.

Frise-se tal entendimento o Acórdão nº 9101-000.722 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (já sob a estrutura do CARF):

“ JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada”. (grifos nossos)

Ademais, torna-se impossível também ignorar os entendimentos proferidos no mesmo sentido da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF ao julgar recurso especial nº 202-131.351 (Acórdão CSRF/02-03.133), bem como da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 1401-00.027), da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do processo nº 10680.011107/2006-29 (Acórdão nº 2201-00.126).

Aproveito ainda trazer que não há como se invocar equivocadamente o art. 30 da Lei 10.522/02 para se aplicar os juros sobre a multa de ofício.

Eis a redação do art. 30 da Lei 10.522/02 (Grifos Meus):

*Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, **passam a incidir**, a partir de 1º de janeiro de 1997, **juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.***

E o art. 29 referendado no dispositivo (Grifos meus):

“ Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1o de janeiro de 1997.

[...]

Ora, os débitos “de qualquer natureza” tratados no art. 30, *caput*, da Lei, são específicos – ou seja, somente são aqueles decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31.12.94, nos termos do art. 29 da Lei 10.522/02.

Sendo assim, apenas trago que não há também como se aplicar os juros sobre a multa de ofício, invocando tais dispositivos e cegando-se a literalidade da norma.

O que resta a essa conselheira entender que assiste razão ao sujeito passivo nessa parte, sob pena de afrontarmos o CTN e extrapolarmos os dizeres da legislação vigente.

Diante do exposto, exponho o entendimento de que o Recurso Especial interposto pela Fazenda não deva ser conhecido. E, se conhecido, forte nas razões expostas, deve-se negar provimento ao seu recurso.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Declaração de Voto

Conselheiro Demes Brito

Em que pese concordar com o brilhante voto do Ilustre Relator **Charles Mayer de Castro Souza**, divirjo da equivocada e confusa tese adotada pelo Relator da turma *a quo* Conselheiro **Carlos Augusto Daniel Neto**, bem como, da conclusão apresentada na declaração de voto pelo ex presidente da turma Conselheiro **Antonio Carlos Atulim**, levando a efeito a negativa de provimento do Recurso apresentado pela Contribuinte.

O apelo (fls. 678 a 710), cuja admissibilidade ora se analisa, suscita divergência jurisprudencial quanto à (1) possibilidade de exclusão das bonificações da base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas e (2) quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

In caso, trata-se de auto de infração lavrado em face da recorrida, para a cobrança de PIS e COFINS, ambos não cumulativos, dos meses de outubro e novembro de 2009. A Autoridade fiscal identificou que a NOKIA SIEMENS NETWORKS OY (NOKIA FINLÂNDIA) remeteu para a ora recorrente – empresa coligada, o montante de R\$ 168.858.504,38, amparada por meio de notas de crédito.

Intimada para fundamentar as razões de tais remessas, a Contribuinte informou que se tratava de quantia enviada com o fim de permitir a recomposição dos seus lucros, conforme estabelecido em contrato de distribuição firmado entre a contribuinte e a controladora no exterior, segundo a política do Grupo Nokia, com vistas a ajustar o excesso de custos do fornecimento de bens e serviços da Nokia Finlândia para a fiscalizada, para atendimento das regras de preço de transferência e, com isso, manter o equilíbrio financeiro e a competitividade da empresa.

Analisando-se, no entanto, os fatos e documentos juntados aos autos, a Fiscalização concluiu que em razão de tais remessas a empresa, na verdade, auferiu receitas que não foram incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, realizando, assim, o lançamento.

Por sua vez, a decisão recorrida deu provimento ao Recurso com a tese equivocada de que:

"após reproduzir o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelece, como base de cálculo das contribuições, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, afirma que a legislação é expressa em limitar a sua incidência às receitas operacionais), que atribuiu aos mesmos valores a natureza de bonificações redutoras de custo, e, finalmente, a defendida na declaração de voto, a de que tais valores são, na verdade, receita não operacional".

Discordo diametralmente de ambos fundamentos, entendo que o Relator da decisão recorrida deveria ter empreendido uma análise detida junto aos autos, ao invés de criar uma tese alheia ao lançamento, o que por via de consequência, resultou na negativa de provimento ao Recurso Especial da Contribuinte em razão da matéria chegar deturpada nesta E. Câmara Superior.

Como bem colocado pelo Relator, o controle fiscal dos preços de transferência se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas fiscais. Essa redução se verifica em face da alocação artificial de receitas e despesas nas operações com venda de bens, direitos ou serviços, entre pessoas situadas em diferentes jurisdições tributárias, quando existe vinculação entre elas, ou ainda que não sejam vinculadas, mas desde que uma delas esteja situada em país ou dependência com tributação favorecida ou goze de regime fiscal privilegiado.

No caso em espécie, não se trata de receita de exportação, *"quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação, for inferior ao preço praticado, significa que a Contribuinte reconheceu como custo ou despesa valor maior que o devido, de modo que a diferença deverá ser tributada"*.²

Portanto, *"ao reconhecer, na escrituração, um custo de aquisição superior ao que deveria ter sido praticado, o lucro foi inferior ao que seria apurado, fosse a aquisição realizada pelo valor correspondente ao preço apropriado, tanto que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que deve ser adicionada ao lucro líquido, para o efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, a parcela de custo que excedeu o preço de transferência"*.

O fato dos valores recebidos referirem-se às operações anteriormente realizadas não torna, ipso facto, incondicional o seu recebimento, a ponto de levar apenas a uma mera redução do custo de aquisição dos programas de computador, sem alteração do resultado do período. Aliás, no caso em exame, assim somente se procedeu para que fosse observada a legislação que disciplina o controle fiscal dos preços de transferência. No momento da aquisição dos programas, sequer se cogitava do recebimento posterior de valores via Nota de Crédito.

Dessa forma, impossível atribuir valores recebidos a título de natureza de recuperação de custos.

Neste sentido, não há que se falar em natureza jurídica de bonificação, ou atribuir aos valores recebidos o conceito de receita não operacional.

Quanto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, esta E. Câmara Superior, firmou entendimento de que independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Com essas considerações, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

² <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2010/capituloxix-irpjcslloperacoesinternacionais2009.pdf>

Processo nº 10880.722038/2013-55
Acórdão n.º **9303-006.246**

CSRF-T3
Fl. 1.090
