



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

Processo n° 15521.720048/2015-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.494 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrentes MYLAN LABORATÓRIOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PASSIVO NÃO COMPROVADO. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracteriza-se como omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, obrigações registradas no passivo cuja exigibilidade não seja comprovada.

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF.

Sujeita-se ao IRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a terceiros ou sócios, acionistas, contabilizados ou não, quando não comprovada a operação ou a sua causa, cabendo o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

IRPJ. CSLL. GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

É ônus do contribuinte provar a legitimidade dos custos ou despesas relativos a encargos de depreciação. Se não apresentados documentos comprobatórios de seu alegado direito, correta a glosa levada a efeito pela fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO COM O RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPRESCINDIBILIDADE DA ANÁLISE PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA. VERDADE MATERIAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto se comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72. Essa é a regra geral contida no Processo Administrativo Fiscal Federal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Dar provimento parcial ao recurso voluntário: I) Por unanimidade de votos, para excluir da base de cálculo: (i) da infração relativa ao passivo fictício os valores de R\$329.796,52 e R\$1.460.000,00; (ii) relativa ao IRRF incidente sobre pagamentos sem causa o valor de R\$279.201,60; (iii) relativa ao pagamento de juros, o valor de R\$7.574.000,00; II) Por maioria de votos, excluir da base de cálculo relativa ao IRRF incidente sobre pagamentos sem causa o valor de R\$ 164.000,00, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento em relação a esse item. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram por dar provimento em maior extensão para cancelar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Flávio Franco Corrêa para redigir o voto vencedor em relação a esse ponto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

MYLAN LABORATÓRIOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, para:

- EXONERAR o contribuinte do pagamento do IRPJ e da CSLL.
- REDUZIR a COFINS de R\$ 3.810.394,03 para R\$ 425.354,03, acrescida dos juros de mora e multa de ofício correspondentes, conforme detalhamento do item 82 do voto.
- REDUZIR o PIS de R\$ 827.256,58 para R\$ 92.346,60, acrescida dos juros de mora e multa de ofício correspondentes, conforme detalhamento do item 83 do voto.
- REDUZIR o IRRF de R\$ 11.366.914,24 para R\$ 3.303.582,15, acrescido dos juros de mora e multa de ofício correspondentes, conforme item 84 do voto.
- INDEFERIR a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (fls. 1059/1.100), cumulados de juros e multa de ofício, lavrado contra MYLAN LABORATÓRIOS LTDA, em razão de omissão de receitas na glosa de custos e despesas e nos pagamentos sem causa no ano-calendário de 2012, nos termos dos arts. 264, 276, 281, III do RIR/99 e art. 61 da Lei nº 8.981/95, totalizando R\$52.303.423,56.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, (fls. 1.101/1.139), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

3. IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

3.1 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF) em anexo.

3.2 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Despesas não comprovadas apuradas conforme TVF em anexo.

3.3 CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS

INFRAÇÃO: CUSTOS NÃO COMPROVADOS

4. CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

4.1 FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS.

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme TVF em anexo.

4.2 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Despesas não comprovadas apuradas conforme TVF em anexo.

5. COFINS – CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

5.1 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme TVF em anexo.

6. PIS – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

6.1 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme TVF em anexo.

7. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

7.1 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – APURAÇÃO REFLEXA

INFRAÇÃO: IRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS/PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Valor do IRF, incidente sobre pagamento a beneficiário não identificado, pagamento sem causa ou de operação não comprovada, contabilizadas ou não.

Dos empréstimos/mútuos

10.1. MÚTUO ASPEN PHARMA

10.1.1. Foram identificados lançamentos a crédito na conta MÚTUO ASPEN PHARMA, tendo como contrapartida a conta STRIDES EMPRÉSTIMOS, totalizando R\$329.796,52, conforme tabela apresentada. A fiscalizada foi intimada a apresentar os contratos de empréstimos que originaram os lançamentos; nenhum documento foi apresentado a respaldar a dívida.

10.1.2. Verificou-se que a fiscalizada apresenta prejuízos constantes e mantém as suas atividades por intermédios de empréstimos e mútuos entre pessoas jurídicas ligadas.

10.2. Também foram identificados lançamentos cuja contrapartida foi uma conta de ativo PATENTE DE REGISTRO DE PRODUTOS. Da análise destes lançamentos constatou-se o reconhecimento de um passivo de R\$46.000.000,00, tendo como justificativa a concessão do direito de utilização de patentes. Também neste caso, embora intimada e reintimada, a fiscalizada não apresentou qualquer contrato a amparar estes lançamentos.

10.2.1 A fiscalizada não apresentou qualquer pagamento relativo à CIDE relativo às remessas ao exterior, nos termos do art. 2º da lei 10.168, de 2000, embora intimada reiteradamente a apresentá-los.

10.3. STRIDES EMPRÉSTIMOS

10.3.1. Foram identificados lançamentos a crédito na conta STRIDES EMPRÉSTIMOS, tendo como contrapartida contas de ativo, totalizando R\$3.806.967,00, conforme tabela apresentada. A fiscalizada também não comprovou tais empréstimos.

10.4 A consolidação do **passivo sem comprovação**, com base nos empréstimos não comprovados acima descritos conta da tabela à fl. 1116 e alcança a soma de R\$50.136.763,52.

Dos pagamentos da conta bancos

10.5. Os empréstimos/mútuos não comprovados serviram de fundamento para diversos pagamentos efetuados no período, tais pagamentos totalizaram R\$21.109.983,78 e constam da tabela à fl. 1116.

Dos custos/despesas

10.6. DOS JUROS PASSIVOS

10.6.1. A fiscalizada foi reiteradamente intimada a apresentar a "memória de cálculos" dos juros referentes aos contratos de empréstimos/mútuos, e mais uma vez, nada apresentou.

10.6.1.1. Foram localizadas duas contas de juros, a JUROS LAKEROSE, com uma despesa no importe de R\$7.574.000,00 (referem-se ao mútuo de ASPEN PHARM), e a conta JUROS EMP NAC LONGO PRAZO, com uma despesa de R\$457.220,59. Tais despesas foram levadas ao Resultado do Exercício.

10.6.2. As despesas acima referem-se aos empréstimos não comprovados; como consequência, tais despesas também restaram prejudicadas.

10.7 DESPESA COM DEPRECIÇÃO

10.7.1. A fiscalizada foi reiteradamente intimada a apresentar a "memória de cálculos" das depreciações, com a apresentação dos documentos hábeis a comprová-los. Nada foi apresentado, de modo que, não há como reconhecer tais despesas na apuração do lucro da fiscalizada. O valor não comprovado a este título importa em R\$4.767.332,55.

Das infrações e incidências tributárias

Omissão de receitas - passivo fictício

11. Os valores constantes do passivo cuja exigibilidade não foi comprovada caracterizam Passivos Fictícios, presumindo-se Omissão de Receitas, nos termos do art. 281, III do RIR de 1999.

11.1. Ressalta que as receitas omitidas, além de fatos geradores do IRPJ e da CSLL, também refletem na apuração da COFINS e do PIS.

IR sobre pagamento sem causa

12. Diversos pagamentos foram efetuados tendo como causa os empréstimos/mútuos não comprovados. Assim, a interessada não logrou comprovar as causas de tais pagamentos, caracterizando a hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Glosa de despesas não comprovadas

13. As despesas de juros e depreciação constantes das tabelas apresentadas não foram comprovadas, ensejando a glosa na apuração do Resultado do Exercício. Esclarece que a pessoa jurídica deve manter em boa guarda toda a documentação que embasou sua escrituração contábil.

Glosa de custos não comprovados

14. Os valores referentes a conta "Depreciação" transferidos para a conta de "custos" não foram comprovados, ensejando a glosa na apuração do Resultado do Exercício.

Da multa de ofício

15. Foi aplicada a multa de ofício de 75% nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Apuração do Crédito Tributário

16. Tendo em vista as constatações acima, foi apurado crédito tributário referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF.

16.1. Foi efetuada a compensação de prejuízos acumulados de exercícios anteriores no montante de R\$11.996.572,72, conforme consta do SAPLI, respeitando o limite de 30% previsto na legislação vigente. Também foi efetuada a compensação da base de cálculo negativa de CSLL, respeitando o mesmo limite de 30%.

16.2. Foi apurada a COFINS na modalidade não-cumulativa, aplicando-se a alíquota de 7,6%, conforme tabela apresentada. Também apurada a contribuição para o PIS na modalidade não-cumulativa, aplicando-se a alíquota de 1,65%, conforme tabela apresentada.

16.3. Para apuração do IRRF foi efetuado o reajustamento da base de cálculo nos termos do art. 725 do RIR, de 1999 e no art. 20 da IN SRF nº 15, de 2001, conforme planilha anexa.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 1.149/1.187:

24.1. No presente caso, a impugnante prova que seus passivos decorrem de:

- Contrato de aquisição de marca/patente em junho/2011.
- Reembolso pelo pagamento de contribuição previdenciária originada em cisão.
- Mútuo realizado com sua controladora.

A impugnante apresentou uma série de documentação, bem como razões contábeis, justificando suas razões de impugnação, esclarecendo que não atendeu na íntegra as intimações do Fisco por equívocos acerca da ciência eletrônica, mas que, no exercício do seu direito de defesa apresenta tais documentações. Pugnando, ao final, pela improcedência do lançamento e consequente extinção do crédito tributário, subsidiariamente requereu a retificação do lançamento do IRRF considerando lançamentos estornados na conta bancos.

24.1.1.5. O montante de R\$329.796,52, creditado na conta "MÚTUO ASPEN PHARMA" não pode ser computado como "passivo cuja exigibilidade não foi comprovada", pois, além da comprovação da origem, destino e finalidade, essa dívida sequer foi mantida no passivo, sendo baixada imediatamente.

Em julgamento realizado em 15 de junho de 2016, a 3ª Turma da DRJ/BHE, considerou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 02-68.910, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PASSIVO NÃO COMPROVADO. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracteriza-se como omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, obrigações registradas no passivo cuja exigibilidade não seja comprovada.

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF.

Sujeita-se ao IRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a terceiros ou sócios, acionistas, contabilizados ou não, quando não comprovada a operação ou a

sua causa, cabendo o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

IRPJ. CSLL. GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

É ônus do contribuinte provar a legitimidade dos custos ou despesas relativos a encargos de depreciação. Se não apresentados documentos comprobatórios de seu alegado direito, correta a glosa levada a efeito pela fiscalização.

GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 1.744/1.775), onde pugna pela improcedência dos lançamentos que remanesceram, quais sejam COFINS de R\$425.354,03, PIS de R\$92.346,60 e IRRF de R\$3.303.582,15.

Recebi, por sorteio, o presente auto em 23/03/2017.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

A contribuinte foi autuada, no IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF em razão da omissão de receitas, no ano-calendário de 2012, no valor de R\$52.303.423,56, incluindo imposto, contribuição, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2015.

A DRJ/BHE julgou a impugnação Procedente em Parte, exonerou os autos de infração de IRPJ e CSLL e ajustou os valores de PIS, COFINS e IRRF para R\$92.346,60, R\$425.354,03 e R\$3.303.582,15, respectivamente, acrescidos de juros e multa.

Contra essa decisão foi interposto recurso de ofício e voluntário, os quais passo a analisar.

RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO

No que tange à admissibilidade do recurso de ofício, ressalto o determinado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em referência, diante da exoneração de diversas glosas, exonerando, após a compensação de prejuízo, as glosas de IRPJ e CSLL, bem como reduzindo os lançamentos de PIS, COFINS e IRRF, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência.

Dessa forma, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/BHE e intimada ao recolhimento dos débitos de PIS, COFINS e IRRF em 27/06/2016 (fl. 1.741), e apresentou em 27/07/2016, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 1.744/2.028.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, conheço do Recurso Voluntário.

Lançamentos efetuados:

1) OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

2) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Despesas não comprovadas apuradas conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

3) CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS

INFRAÇÃO: CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Custos não comprovados, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

Importante destacar que o lançamento aqui efetuado muito se deu em decorrência da falta de respostas por parte da recorrente às intimações efetuadas, o que para o órgão fiscalizador bem caracterizou a não comprovação de despesas, e origens. Para tanto, a Recorrente justificou-se em equívocos ocorridos na identificação e controle das intimações eletrônicas, o que a levou ao não atendimento correto das fiscalizações.

E assim, apresentou diversas documentações juntamente com sua impugnação, razão pela qual, muitos dos lançamentos foram exonerados pela DRJ.

De outra forma, alguns contratos que serviriam de base para a comprovação de outras alegações, que estavam redigidas em língua estrangeira, foram apresentados sem as devidas traduções e formalidades necessárias. E dessa forma, outras glosas foram mantidas.

Desta feita, em sede recursal, a Recorrente junta às fls. 1.776/1.949 e 1.950/2.028, demais documentos e contratos com a devida tradução.

Assim disse a decisão *a quo*:

DOC 2 – ACORDO VINCULANTE

36. O “Acordo Vinculante” é citado frequentemente no transcorrer da argumentação apresentada pelo impugnante. Verificando o documento apresentado, anexado às fls. 1224 a 1243, constata-se:

- O documento apresentado foi emitido em língua estrangeira.
- Tal documento, pretensamente emitido em fevereiro/2010. Somente contém a assinatura das empresas ASPEN GLOBAL INCORPORATED, da PHARMALATINA HOLDINGS LIMITED e STARSMORE LIMITED, a CELLOFARM LTDA não assinou o documento.
- Encontra-se anexada uma “Assinatura Versão”, sem indicação do tradutor e sem a assinatura de qualquer dos envolvidos.

DOC 10 – CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE MARCAS, PATENTES E LICENÇAS

37. O documento em comento, identificado na listagem apresentada juntamente com a impugnação, anexado às fls. 1396 a 1439:

- Documento emitido em língua estrangeira.
- Documento assinado pela ASPEN PHARMA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA e AGILA ESPECIALIDADES FARMACÊUTICAS.
- Acompanhado de tradução efetuada por “Tradutor Público Juramentado e Intérprete Comercial”

DOC 23 – ACORDO COMERCIAL DE TRANSIÇÃO COM ASPEN PHARMA

38. O documento acima mencionado, anexado às fls. 1588 a 1635, também identificado na listagem apresentada junto com a impugnação:

- Documento emitido em língua estrangeira.
- Documento assinado pela ASPEN PHARMA – INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA e AGILA ESPECIALIDADES FARMACÊUTICAS LTDA.

O art. 16 do Decreto nº 70.235/72 determina que as provas deverão ser apresentadas com a impugnação ao auto de infração, justamente para que possam ser analisadas pela DRJ. Afirma, ainda, estar precluso o direito de o impugnante apresentá-las em outro momento processual, exceto nas hipóteses que menciona. Assim:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”

Com efeito, a Recorrente justifica que não teve tempo hábil para obter a tradução juramentada a tempo de ser juntada com a Impugnação, pugnando desta forma a sua juntada em sede de recurso voluntário.

Assim, entendo que o dispositivo acima deve ser flexibilizado para atender ao princípio da verdade material, neste caso, não para anular o acórdão proferido pela DRJ, mas para que referidos documentos sejam analisados em sede de julgamento do recurso voluntário.

Neste sentido, também entendeu a CSRF no seguinte julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2002

Ementa PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS APÓS O PRAZO DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO IMPRESCINDIBILIDADE DA ANÁLISE PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA VERDADE MATERIAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto se comprovado a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Essa é a regra geral insculpida no Processo Administrativo Fiscal Federal. Entretanto, os Regimentos dos Conselhos de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sempre permitiram que as partes pudessem acostar memoriais e documentos que reputassem imprescindíveis à escoreita solução da lide.

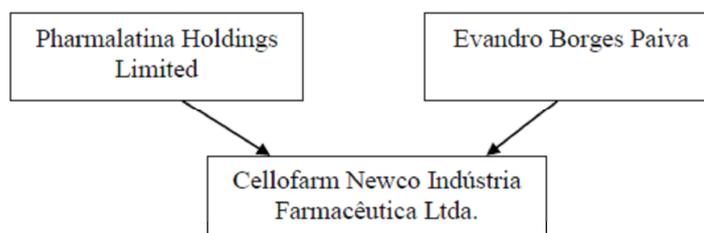
Em homenagem ao princípio da verdade material, pode o relator, após análise perfunctória da documentação extemporaneamente juntada, e considerando a relevância da matéria, integral aos autos, analisando a, ou convertendo o feito em diligência, motivo da negativa do provimento do recurso da nobre Procuradoria.(...)Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte negados. “(Segunda Turma da CSRF – Acórdão nº 9202003.099, Sessão de 25/03/2014)

Assim, entendo passíveis de serem aceitos tais documentos.

Dessa forma, passo à análise de cada uma das infrações, identificando o que no meu entendimento pode ou não ser mantido no que tange ao recurso de ofício e voluntário.

Importante também aqui, trazer o contexto fático, como explicou a recorrente e o TVF:

A sociedade foi constituída em 12/02/2010, sob a denominação CELLOFARM NEWCO INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA (atual Mylan), tendo como sócias a PHARMALATINA HOLDINGS LIMITED, com sede no exterior, representada por Evandro Borges Paiva, e o próprio como sócio-administrador.



18. Em fevereiro de 2010, a Aspen Global Incorporated, a Cellofarm Ltda. (posteriormente denominada Aspen Pharma – Indústria Farmacêutica Ltda. – “Aspen Pharma”), a Pharmalatina Holdings Limited (“Pharmalatina”), a Starsmore Limited e a Strides Arcolab Limited (“Strides Arcolab”) celebraram o instrumento denominado “Acordo Vinculante” (*Binding Heads* – fls. 1223/1281), através do qual a Strides Arcolab formalizou discussões relativas à aquisição da planta

fabril denominada “Fábrica de Campos”, situada no Estado do Rio de Janeiro e de propriedade da Cellofarm Ltda. (na época da aquisição, esta empresa já se chamava Aspen Pharma).

19. Para realizar essa operação comercial, a Pharmalatina se comprometeu a adquirir uma nova empresa no Brasil, que receberia os ativos a serem transferidos para a Strides Arcolab – Fábrica de Campos (cláusula nº 6.2.1 do “Acordo Vinculante”).

21. No mesmo Acordo Vinculante (fls. 1.223/1.281), a Strides Arcolab se comprometeu a constituir uma nova sociedade, no Brasil, que receberia as ações da então denominada Cellofarm Newco Indústria Farmacêutica Ltda. Ou seja, a Strides Arcolab constituiria uma sociedade, no Brasil, para a aquisição da Recorrente, sociedade constituída sob a denominação de Strides Especialidades Farmacêuticas Ltda. (“Strides Especialidades”).

22. Em abril/2010, a Pharmalatina alterou a denominação da Cellofarm Newco Indústria Farmacêutica Ltda. (i.e., da Recorrente) para Strides Especialidades Farmacêuticas Ltda., pois entendeu que essa sociedade seria adquirida pela Strides Arcolab. Como outra sociedade com o nome de Strides Especialidades Farmacêuticas Ltda. havia sido constituída pela própria Strides Arcolab, em maio/2010, a denominação da *Cellofarm* foi alterada para Ágila Especialidades Farmacêuticas Ltda. (Recorrente).

23. Em outubro/2010, a Aspen Pharma (antiga Cellofarm Ltda. –Acordo Vinculante – fls. 1.223/1.281) sofreu uma cisão parcial e o patrimônio cindido – a Fábrica de Campos – foi incorporado pela Recorrente.

24. A avaliação do acervo cindido foi feita por laudo de avaliação de empresa especializada (fls. 1.282/1.314), com indicação do acervo no valor de R\$ 75.046.452,15. Em contrapartida, foram emitidas novas quotas de capital social em nome da então sócia Pharmalatina Holdings Limited (cf. 4ª alteração do contrato social - fls. 1315/1326).

25. Finalmente, em dezembro de 2011, a Pharmalatina transferiu suas quotas no capital social da Recorrente para a Strides Especialidades e o sócio Evandro Borges Paiva transferiu a sua cota para Elcemar de Almeida, concluindo a etapa principal da aquisição da Fábrica de Campos pela Strides Arcolab:

1) Recálculo das bases de cálculo de IRPJ e CSLL:

Em decorrência da exoneração de alguns lançamentos pela DRJ, a base de cálculo de IRPJ e CSLL restou desta forma:

RECEITA OMITIDA E GLOSAS		FISCO	DRJ
PASSIVO FICTÍCIO		R\$ 50.136.763,52	R\$ 5.596.763,52
DESPESAS DE JUROS		R\$ 8.031.220,59	R\$ 8.031.220,59
DESPESAS/CUSTOS DEPRECIÇÃO		R\$ 4.767.332,55	R\$ 4.767.254,55
SOMA		R\$ 62.935.316,66	R\$ 18.395.238,66
IRPJ – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA			
	DIPJ	FISCO	DRJ
RECEITA OMITIDA E GLOSAS (AUTUAÇÃO)		R\$ 62.935.316,66	R\$ 18.395.238,66
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - DIPJ/2013	-24.106.719,50	-R\$ 24.106.719,50	-R\$ 24.106.719,50
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - AUTUAÇÃO		R\$ 38.828.597,16	-R\$ 5.711.480,84
ADIÇÕES	42.545.314,73	R\$ 42.545.314,73	R\$ 42.545.314,73
EXCLUSÕES	41.385.336,17	R\$ 41.385.336,17	R\$ 41.385.336,17
LUCRO ANTES DA COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS	-22.946.740,94	R\$ 39.988.575,72	-R\$ 4.551.502,28
COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS (LIMITE 30%)	0,00	R\$ 11.996.572,72	
LUCRO REAL	-22.946.740,94	R\$ 27.992.003,00	-R\$ 4.551.502,28
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	0,00	R\$ 4.198.800,45	R\$ 0,00
ADICIONAL	0,00	R\$ 2.775.200,30	R\$ 0,00
TOTAL IRPJ	0,00	R\$ 6.974.000,75	R\$ 0,00

CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO			
	DIPJ	FISCO	DRJ
RECEITA OMITIDA E GLOSAS (AUTUAÇÃO)		R\$ 62.935.316,66	R\$ 18.395.238,66
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - DIPJ/2013	-24.106.719,50	-R\$ 24.106.719,50	-R\$ 24.106.719,50
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - AUTUAÇÃO		R\$ 38.828.597,16	-R\$ 5.711.480,84
ADIÇÕES	R\$ 42.545.314,73	R\$ 42.545.314,73	R\$ 42.545.314,73
EXCLUSÕES	R\$ 41.385.336,17	R\$ 41.385.336,17	R\$ 41.385.336,17
BASE DE CÁLCULO DA CSLL ANTES DA COMPENSAÇÃO BC NEG. - DIPJ/2011	-R\$ 22.946.740,94	R\$ 39.988.575,72	-R\$ 4.551.502,28
COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS (LIMITE 30%)		R\$ 11.996.572,72	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL – DIPJ	-R\$ 22.946.740,94	R\$ 27.992.003,00	-R\$ 4.551.502,28
CSLL A PAGAR - (AUTUAÇÃO)	R\$ 0,00	R\$ 2.519.280,27	R\$ 0,00

Assim, passemos à análise de cada um dos itens que ensejaram os recursos voluntário e de ofício.

2) Quanto ao Passivo Fictício:

PASSIVO FICTÍCIO			
	AUTO DE INFRAÇÃO	EXCLUÍDO DRJ	MANTIDO DRJ
JANEIRO	R\$ 49.012,15		R\$ 49.012,15
FEVEREIRO	R\$ 56.801,46		R\$ 56.801,46
MARÇO	R\$ 24.966,17		R\$ 24.966,17
ABRIL	R\$ 25.146,26		R\$ 25.146,26
MAIO	R\$ 0,00		R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 25.464,71		R\$ 25.464,71
JULHO	R\$ 12.050.731,60	R\$ 12.000.000,00	R\$ 50.731,60
AGOSTO	R\$ 25.665,64		R\$ 25.665,64
SETEMBRO	R\$ 3.800.783,65		R\$ 3.800.783,65
OUTUBRO	R\$ 25.934,83		R\$ 25.934,83
NOVEMBRO	R\$ 26.068,34		R\$ 26.068,34
DEZEMBRO	R\$ 34.026.188,71	R\$ 32.540.000,00	R\$ 1.486.188,71
SOMAS	R\$ 50.136.763,52	R\$ 44.540.000,00	R\$ 5.596.763,52

Da análise da conta "22030103 - Mútuo Aspen Pharma", de R\$329.796,52, em contrapartida a lançamentos na conta de passivo "Strides Empréstimos" (conta 220301041):

Tabela 1 – Lançamentos na Conta Mútuo ASPEN contrapartida STRIDES EMPRESTIMOS

Data	Cód.	Conta	D/C	Valor	Histórico
01/01/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	24.408,15	ND 010 REF REEMBOLSO ASPEN PARCELAMENTO I INSS STRIDES PARCELA 13/60
01/01/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	24.408,15	ND 010 REF REEMBOLSO ASPEN PARCELAMENTO I INSS STRIDES PARCELA 13/60
31/01/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	24.808,00	ND 004/12 REF REEMBOLSO ASPEN PARCELAMENTO I INSS STRIDES PARC 14/60
31/01/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	24.808,00	ND 004/12 REF REEMBOLSO ASPEN PARCELAMENTO I INSS STRIDES PARC 14/60
29/02/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	24.801,48	ND 008/12 REEMBOLSO REF. PAGAMENTO DE PARCELAMENTO INSS A ASPEN
29/02/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	24.801,48	ND 008/12 REEMBOLSO REF. PAGAMENTO DE PARCELAMENTO INSS A ASPEN
30/03/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	24.968,17	ND 008/12 REPASSE ASPEN PAR. PROC INSS
30/03/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	24.968,17	ND 008/12 REPASSE ASPEN PAR. PROC INSS
30/04/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	25.146,26	ND 009/12 REEMBOLSO PARCELA 17/60 PROCES SO PARC. INSS ASPEN/STRIDES
30/04/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	25.146,26	ND 009/12 REEMBOLSO PARCELA 17/60 PROCES SO PARC. INSS ASPEN/STRIDES
30/06/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	25.464,71	ND 11/12 REF REEMBOLSO PARCELAMENTO INSS
30/06/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	25.464,71	ND 11/12 REF REEMBOLSO PARCELAMENTO INSS
09/07/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	25.214,79	REEMBOLSO ASPEN PROCESSO INSS 18/60
09/07/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	25.214,79	REEMBOLSO ASPEN PROCESSO INSS 18/60
31/07/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	25.518,81	ND014/2012 REEMBOLSO INSS STRIDES
31/07/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	25.518,81	ND014/2012 REEMBOLSO INSS STRIDES
31/08/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	25.665,64	ND 016/12 REEMBOLSO INSS PARCELAMENTO ASPEN STRIDES
31/08/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	25.665,64	ND 016/12 REEMBOLSO INSS PARCELAMENTO ASPEN STRIDES
28/09/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	25.816,65	ND 019/12 REEMBOLSO STRIDES PARCELAMENTO INSS ASPEN 22/60
28/09/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	25.816,65	ND 019/12 REEMBOLSO STRIDES PARCELAMENTO INSS ASPEN 22/60
31/10/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	25.934,83	ND 022/12 REEMBOLSO STRIDES REF PARCELA 23/60 PARCELAMENTO INSS
31/10/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	25.934,83	ND 022/12 REEMBOLSO STRIDES REF PARCELA 23/60 PARCELAMENTO INSS
30/11/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	26.068,34	ND 024/12 REEMBOLSO STRIDES REF PARCELA 23/60 PARCELAMENTO INSS
30/11/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	26.068,34	ND 024/12 REEMBOLSO STRIDES REF PARCELA 23/60 PARCELAMENTO INSS
27/12/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	D	26.188,71	ND 031/12 REEMBOLSO PROCESSO INSS STRIDES PARCELA 25/60
27/12/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	26.188,71	ND 031/12 REEMBOLSO PROCESSO INSS STRIDES PARCELA 25/60

Durante a fiscalização, a Recorrente foi intimada a apresentar a documentação que comprovasse tais dívidas, porém nada apresentou.

Na impugnação, a Recorrente argumentou que assumiu dívida previdenciária da Aspen Pharma (Proc. Adm. 13770.001037/2007-61), fls. 1.327/1.331, naquele valor, por

conta e ordem de sua controladora (Strides Especialidades), e segundo a DRJ o documento que comprova tal despesa estava em inglês, restando não comprovada.

O débito previdenciário foi incluído em programa de parcelamento, a Recorrente realizava o pagamento da guia mensalmente enviada pela Aspen Pharma (fls. 1.332/1.345), e emitia nota de débito contra sua controladora (fls 1.346/1.359). E esse valor, era baixado, logo em seguida, em contrapartida da conta Bancos (Banco do Brasil) 550/907.

Verificando agora, as cláusulas 6.3.2.5 e 8.4.3 do Acordo Vinculante entre as quatro partes acima mencionadas, as fls. 1.786 e fls.1.789, atribui como responsabilidade da Cellofarm Newco: - responsabilidades relacionadas ao seguro social dos funcionários que devem ser transferidas para a Cellofarm Newco, em conformidade com a legislação aplicável. Que a Strides Newco indenizará por quaisquer responsabilidades relativas aos funcionários, ativos e negócios.

Nos termos do art. 281 do RIR/99:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Dessa forma, verifica-se que restou comprovada a origem, bem como de não se tratar se passivo fictício, conforme documentos acostados e agora também com o contrato devidamente traduzido e juramentado, merecendo ser cancelado o lançamento deste passivo fictício de R\$329.796,52.

Marcas e Patentes

Segundo ponto, ainda neste item, refere-se a lançamentos relacionados com a patente de registro de produtos (conta 13305), um passivo de R\$46.000.000,00, justificado como concessão de direito de utilização de patentes. A recorrente argumentou que a dívida era relacionada com a aquisição de marcas e patentes dos medicamentos ZYLPEN e HPTRON.

Tabela 2 – Lançamentos na Conta Mútuo ASPEN contrapartida PATENTE DE REGISTRO DE PRODUTOS

Data	Cód.	Conta	D/C	Valor	Histórico
01/07/2012	130305	PATENTE DE REGISTRO DE PRODUTOS	D	12.000.000,00	ASPEN COMPRA CONTRATO PATENTE HEPTRON
01/07/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	12.000.000,00	ASPEN COMPRA CONTRATO PATENTE HEPTRON
28/12/2012	130305	PATENTE DE REGISTRO DE PRODUTOS	D	32.540.000,00	2ª PARTE DA COMPRA DAS MARCAS E PATENTES ZYLPEN E HPETRON CF CONTRATO C/ ASPEN PHARMA
28/12/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	32.540.000,00	2ª PARTE DA COMPRA DAS MARCAS E PATENTES ZYLPEN E HPETRON CF CONTRATO C/ ASPEN PHARMA
31/12/2012	130305	PATENTE DE REGISTRO DE PRODUTOS	D	1.480.000,00	ADICIONAL CONTRATO MARCA HEPTRON ASPEN
31/12/2012	22030103	MUTUO ASPEN PHARMA	C	1.480.000,00	ADICIONAL CONTRATO MARCA HEPTRON ASPEN

Durante a fiscalização não houve a apresentação de nenhum contrato para embasar tais lançamentos, nem mesmo pagamento relativo à CIDE sobre remessas ao exterior.

A DRJ reconheceu o montante de R\$44.540.000,00, lançamentos efetuados naquela conta e devidamente comprovados através dos contratos apresentados pela recorrente na impugnação, devidamente traduzidos:

CONTRATO DE TRANSAÇÃO DE LICENÇA DE UMA MARCA REGISTRADA

CEDENTE: ASPEN PHARMA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA, CNPJ 02.433.631/0001-20, sediada no Espírito Santo, Brasil.

CESSIONÁRIA AGILA ESPECIALIDADES FARMACÊUTICAS LTDA, CNPJ 11.643.096/0001-22, sediada no Rio de Janeiro, Brasil

TAXA DE LICENÇA R\$ 44.540.000,00

OPÇÃO DE VENDA: entre 31 de março de 2015 e 31 de maio de 2015 6.1 Até o término da licença concedida..., em relação às marcas registradas, a taxa de licença é devida nas seguintes parcelas:

6.1.1 Em ou antes de 31/12/2012, R\$ 13.100.000,00

6.1.2 Em ou antes de 31/03/2013: R\$ 3.930.000,00

6.1.3 Em ou antes de 30/06/2013: R\$ 3.930.000,00

6.1.4 Em ou antes de 30/09/2013: R\$ 3.930.000,00

6.1.5 Em ou antes de 31/12/2013: R\$ 3.930.000,00

6.1.6 Em ou antes de 31/03/2014: R\$ 3.930.000,00

6.1.7 Em ou antes de 30/06/2014: R\$ 3.930.000,00

6.1.8 Em ou antes de 30/09/2014: R\$ 3.930.000,00

6.1.9 Em ou antes de 31/12/2014: R\$ 3.930.000,00

[...]

14.2 Juros devem se acumular na alíquota de 10,6% ao ano, compostos mensalmente, sobre qualquer valor devido nos termos deste contrato que não pagos na data de vencimento.

Assinado em 30/06/2011

48.1 O documento apresentado pelo impugnante corresponde ao contrato de cessão de licença para comercialização de medicamentos, firmado em 30/06/2011, cujo valor pactuado importa em R\$ 44.540.000,00, a ser pago conforme descrito nas cláusulas 6.1.1 a 6.1.9.

49. Os lançamentos efetuados pela fiscalizada na conta MÚTUO ASPEN PHARMA em contrapartida a conta de ativo PATENTE DE REGISTRO DE PRODUTOS têm os seguintes valores/descrição:

R\$ 12.000.000,00 em 01/07/2012 – ASPEN COMPRA CONTRATO PATENTE HEPTRON

R\$ 32.540.000,00 em 31/12/2012 - 2ª PARTE DA COMPRA DAS MARCAS E PATENTES ZYLPEN E HPETRON CF CONTRATO C/ ASPEN PHARMA

R\$ 1.460.000,00 em 31/12/2012 – ADICIONAL CONTRATO MARCA HEPTRON ASPEN

Porém, no que tange ao lançamento de R\$1.460.000,00, em 31/12/2012 - ADICIONAL CONTRATO MARCA HEPTRON ASPEN, considerou não ter amparo nos documentos apresentados, motivo pelo qual manteve a glosa nesse montante.

A Recorrente por sua vez, reitera que o contrato para aquisição dessas marcas foi no montante de R\$46.000.000,00, conforme Anexo D do contrato, e que ele previa dois tipos distintos de prestação: (i) licença de uso de marca por prazo determinado ou (ii) opção de compra e venda. Trata-se de contrato de uso de licença com opção de compra, sobre a qual incidiram juros até o momento do exercício da opção.

Segue explicando que para efeitos de licença, a taxa total estipulada foi de R\$ 44.540.000,00, conforme estabelece a cláusula nº 2.1.22 do contrato, fls. 1.395 e ss. (fls. 31 do Doc 10 da Impugnação)

2.1.22 "Taxa de Licença" significa a importância de R\$44.540.000 (QUARENTA E QUATRO MILHÕES, QUINHENTOS E QUARENTA MIL REAIS BRASILEIROS);//

Contudo, o preço de compra é disposto na cláusula 2.1.27 nos seguintes termos:

"Preço de Compra significa aqueles valores estabelecidos na Coluna D do Anexo "C" que são determinados com referência à data em que qualquer uma das partes exerce a Opção Cruzada".

A "Opção Cruzada" a que se refere a cláusula nº 2.1.27 está descrita nas cláusulas 9.1, 9.1.1, 9.1.2 e 9.2, transcritas a seguir:

9 OPÇÃO CRUZADA//
 9.1 A Agila através deste documento concede à Aspen uma opção para que a Aspen venda à Agila, que deve assim comprar, as Marcas Registradas nos termos e condições estabelecidos neste Contrato. A opção disposta nesta cláusula 9.1 pode ser exercida a qualquer momento --//
 9.1.1 antes de 31 de março de 2015 no caso da Agila vender ou licenciar os Ativos, no todo ou em parte, para qualquer Terceiro; e//
 9.1.2 entre o período começando em 31 de março de 2015 e terminando em 31 de maio de 2015 (ou período mais longo conforme seja mutuamente acordado entre as Partes por escrito).//
 9.2 Sujeito à Agila pagar a Aspen todos os pagamentos devidos em termos da Taxa de Licença (incluindo, para evitar a dúvida, os pagamentos acumulados que não são pagos, mas se tornam devidos de acordo com as disposições da cláusula 6.2), até a data do exercício da opção, no total e na data de vencimento dos mesmos, a Aspen através deste documento concede à Agila uma opção para comprar as Marcas Registradas nos termos e condições estabelecidos neste Contrato. A opção disposta nesta cláusula 9.2 pode ser exercida a qualquer momento entre o período começando na Hora de Vigência e terminando em 31 de março de 2015 (ou período mais longo conforme seja mutuamente acordado entre as Partes por escrito).//

E que a Recorrente optou por adquirir tais direitos no início do contrato, nos termos do Anexo C (fls. 1.438):

ANEXO "C"//
PREÇO DE COMPRA//

Coluna A	Coluna B	Coluna C	Coluna D
Data de Pagamento	Valor de Pagamento R\$.000	Abrangendo	
		Taxas de licença acumuladas R\$.000	Preço de compra R\$.000
1º de julho de 2011	46.000	-	46.000
1º de agosto de 2011	46.448	1.000	45.448
1º de setembro de 2011	46.840	2.000	44.840

Esse quadro continua até abril de 2015, sendo que o fluxo de pagamentos da Taxa de Licença e do Preço de Compra mostra que o total pago ao final do contrato foi de R\$59.580.000,00:

SIMULAÇÃO DOS CALCULOS DO CONTRATO – COMPRA DE MEDICAMENTOS (R\$.000,00)							
DATE OF PAYMENT	TAXA LINCENÇA		JUROS		PRINCIPAL		PAGAMENTO
	MENSAL	ACUMULADO	MENSAL	ACUMULADO	PRINC.+JUROS- TL	PRINCIPAL	
jul/11	1.000	-			46.000	46.000	
ago/11	1.000	1.000	448	448	45.448	46.000	
set/11	1.000	2.000	392	840	44.840	46.000	
out/11	1.000	3.000	395	1.235	44.235	46.000	
nov/11	1.000	4.000	398	1.633	43.633	46.000	
dez/11	1.000	5.000	402	2.035	43.035	46.000	
jan/12	1.000	6.000	405	2.440	42.440	46.000	
fev/12	1.000	7.000	408	2.848	41.848	46.000	
mar/12	1.000	8.000	412	3.260	41.260	46.000	
abr/12	1.000	9.000	415	3.675	40.675	46.000	

Esse quadro também continua até abril de 2015.

Dessa forma, considerando que a diferença referente aos R\$1.460.000,00 refere-se à opção de compra exercida pela Recorrente e estão embasados em contratos, de se cancelar este lançamento.

Strides Empréstimos

O Fisco também identificou lançamentos a crédito na conta STRIDES EMPRÉSTIMOS, tendo como contrapartida contas de ativo, totalizando R\$ 3.806.967,00. Embora categorizados como empréstimos, tais lançamentos não têm como contrapartida a conta bancos.

Tabela 3 – Lançamentos na Conta STRIDES EMPRÉSTIMOS

Data	Cód.	Conta	D/C	Valor	Histórico
01/02/2012	12010114	EPHOS	D	32.000,00	REVERSAO REC AGM EM 19/01 COMO PAG EMPR CORRETO REC STRIDES EMPR AGE
01/02/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	C	32.000,00	REVERSAO REC AGM EM 19/01 COMO PAG EMPR CORRETO REC STRIDES EMPR AGE
27/09/2012	13010105	EDIFICACOES	D	1.396.737,79	ND 01/12 STRIDES CUSTO CISAO TRANSF ATI VO EDIFICACOES ASPEN STRIDES AGE
27/09/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	C	1.396.737,79	ND 01/12 STRIDES CUSTO CISAO TRANSF ATI VO EDIFICACOES ASPEN STRIDES AGE
27/09/2012	13010115	MAQ E EQPT	D	2.378.229,21	ND 01/12 CUSTO DE CISAO TRANSF DE ATIVOS
27/09/2012	22030104	STRIDES EMPRESTIMOS	C	2.378.229,21	ND 01/12 CUSTO DE CISAO TRANSF DE ATIVOS

Durante a fiscalização a recorrente não comprovou a origem do passivo, empréstimos, razão da autuação.

A Recorrente argumentou que celebrou contrato de mútuo com sua controladora STRIDES ESPECIALIDADES com a abertura de crédito rotativo de até R\$ 40.000.000,00 mensais, conforme DOC 13. Argumentou, ainda, que os valores registrados nesta conta de passivo são dívidas de mútuo da impugnante com sua controladora. Esclareceu que os lançamentos no importe R\$ 1.396.737,79 e R\$ 2.378.229,21 tiveram como contrapartida

contas do ativo por mero erro contábil. Informa que se referem a despesas atribuídas à impugnante, quitadas diretamente por sua controladora. Acrescenta que o emprego dos valores mutuados em benefício da impugnante é suficiente para caracterização da disponibilização dos recursos.

A recorrente informou que reclassificou as contrapartidas para despesas no ano de 2013 e adicionou os valores na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL desse período. Apresenta planilha de controle do saldo devedor do mútuo. Para esclarecimento descreve as dívidas pagas pela STRIDES ESPECIALIDADES, informando que decorrem do “Acordo Vinculante” já mencionado anteriormente. Porém em razão dela estar em língua inglesa, a DRJ não o considerou.

A DRJ também entendeu que não foi apresentado qualquer comprovação que determine o pagamento de obrigações da fiscalizada e sua vinculação a tal contrato. Que a cláusula apontada apenas prevê a transferência de numerário de uma empresa a outra, inexistindo qualquer menção acerca de pagamento de obrigações da devedora pela credora.

Assim como o valor de R\$32.000,00, que a recorrente informou ser mero estorno de lançamento feito indevidamente. A DRJ manteve a autuação já que não logrou comprovar que o contrato de mútuo entre a recorrente a EPHOS PRODUTOS HOSPITALARES LTDA contivesse o valor mencionado, não a relacionando com ele.

Dessa forma, manteve a glosa dos 3 valores, que totalizam R\$3.806.967,00.

A Recorrente em sede de recurso trouxe o mencionado contrato, desta feita traduzido e juramentado.

Porém não trouxe outros contratos que demonstrassem a efetiva obrigação de pagamento dos valores. Baseia-se em cláusulas do Acordo Vinculante, que são abrangentes. A descrição dos pagamentos remetem a encargos financeiros por atraso no repasse de recursos, reembolsos de despesa para contratação de carta de fiança e reembolso de encargos tributários sobre indenizações. Porém a documentação acostada referem-se a simples documentos internos, notas de débito, sem o devido respaldo em comprovantes e/ou contratos. Não servindo para o afastamento da glosa nos termos da lei.

Assim, de se manter a glosa de R\$3.806.967,00.

Quanto à parte afastada, comprovado valor de R\$44.540.000,00 através do contrato devidamente traduzido e juramentado, de se manter o cancelamento da glosa.

3) Quanto ao Pagamento sem causa:

IRF – BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS/SEM CAUSA	
	EXCLUSÕES - DRJ
24/04/2012	R\$ 20.700,00
26/04/2012	R\$ 1.800.000,00
30/05/2012	R\$ 25.124,79
17/10/2012	R\$ 3.000,00
31/10/2012	R\$ 25.934,83
28/12/2012	R\$ 13.100.000,00
SOMAS	R\$ 14.974.759,62
TOTAL AI	R\$ 21.109.983,78
MANTIDO DRJ	R\$ 6.135.224,16

O Fisco identificou diversos pagamentos saindo da conta bancos cuja contrapartida eram as contas de passivo já identificadas anteriormente como *Passivo Não Comprovado*. A somatória dos pagamentos efetuados importou em R\$21.109.983,78, identificados em tabela elaborada pelo fisco e foram computados como pagamentos sem causa, sujeitos ao IRRF à alíquota de 35%, sobre a base de cálculo reajustada.

Conforme o art. 61 da Lei 8.981/95:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

Com relação aos pagamentos feitos à Strides Especialidades, de R\$7.076.400,00, a DRJ considerou os argumentos do contribuinte e excluiu os lançamentos de R\$1.800.000,00 (abril/2012), R\$ 20.700,00(abril/2012) e R\$ 3.000,00(outubro/2012) pois não foram objeto de efetivos pagamentos e não existiram na realidade, pois foram estornados. Mantendo-se R\$5.252.700,00, que a Recorrente alega estar amparado pelo Contrato de mútuo. Porém não traz outros documentos que suportem e comprovem o pagamento além dos documentos internos já mencionados.

E com relação aos pagamentos feitos à Aspen, a DRJ também considerou como comprovados os valores de R\$13.100.000,00 (parcela da aquisição das marcas e patentes), R\$25.934,83 e R\$25.124,79 lançados em duplicidade e estornados em seguida.

A DRJ manteve os R\$279.201,66, que se refere, segundo a recorrente e aos reembolsos dos débitos previdenciários relacionados no Acordo Vinculante. Este, conforme item anterior, cuja glosa entendo deva ser cancelada, assim também neste tópico, em razão da documentação trazida aos autos.

No que se refere ao valor de R\$164.000,00, a recorrente alegou tratar-se de prestação de serviços à Aspem Pharma e juntou a nota fiscal de serviços (fls. 1.583/1.586), cuja descrição dos serviços remete à "serviços administrativos". A DRJ manteve, por entender que não basta a Nota Fiscal. Neste tópico, entendo que a glosa deve ser cancelada, já que o item aqui remete a pagamento sem causa, não é este o caso, existe uma nota fiscal de serviços. Diferentemente dos demais itens remanescentes, que se referem a reembolsos de diversas

despesas, mas que não possuem nenhum outro embasamento além das notas de débitos internas sem outros documentos fiscais, ainda que recibos de amparo.

Assim, no que tange à glosa exonerada pela DRJ, de se manter a decisão.

No que tange ao recurso voluntário, cancelo também a de R\$279.201,66 e R\$164.000,00, mantendo-se as restantes de R\$36.313,50 e R\$403.009,00.

Pagamentos de juros

O fisco glosou as despesas com “pagamentos de juros” computadas pelo fiscalizada na apuração do lucro real, considerando que não foram comprovados quando intimada.

A recorrente esclareceu que:

- Os juros no valor de R\$ 7.574.000,00 referem-se ao contrato de aquisição das marcas, licenças e patentes dos medicamentos ZYLPEN E HEPTRON, na forma da cláusula 14.2 do contrato.

— Os juros de R\$ 457.220,59 decorrem do contrato de mútuo celebrado com a STRIDES ESPECIALIDADES, conforme contrato anexo.

A DRJ entendeu por bem manter ambas as glosas, os juros do mencionado contrato somente seriam devidos se não pagos na data de vencimento, o que não ocorreu, já que o contrato foi quitado antes do prazo previsto em contrato. Da mesma forma com relação ao segundo juros, decorrentes do contrato de mútuo

Nos termos da cláusula 14.2 do contrato:

14.2 Juros devem se acumular na alíquota de 10,6% ao ano, compostos mensalmente, sobre qualquer valor devido nos termos deste contrato que não pagos na data de vencimento.

A recorrente explica que o contrato de marcas e patentes foi assinado em junho/2011, e até a quitação da primeira parcela, no valor de R\$13.100.000,00, que ocorreu em dezembro/2012 houve a incidência de juros nos termos daquela cláusula:

Interest calculation sheet on Aspen IP purchase:			R\$ in '000
		Purchase price	PV value
IRR rate	10,60%		
June/2011	1	46.000	46.000
July/2011	0,990	46.000	46,448
August/2011	0,982	46.000	46,840
September/2011	0,974	46.000	47,235
October/2011	0,966	46.000	47,633
November/2011	0,958	46.000	48,035
December/2011	0,950	46.000	48,440
January/2012	0,942	46.000	48,848
February/2012	0,934	46.000	49,260
March/2012	0,926	46.000	49,675
April/2012	0,918	46.000	50,094
May/2012	0,911	46.000	50,516
June/2012	0,903	46.000	50,942
July/2012	0,895	46.000	51,372
August/2012	0,888	46.000	51,805
September/2012	0,881	46.000	52,242
October/2012	0,873	46.000	52,682
November/2012	0,866	46.000	53,126
December/2012	0,859	46.000	53,574
Interest amount accrued upto Dec 31, 2012			7,574

Assim, entendo que o posicionamento da DRJ foi equivocado, já que houve a incidência da mora neste caso, cabendo o cancelamento neste tópico.

Com relação ao segundo item, seriam os juros relativos ao contrato de mútuo, nesse sentido, em razão da manutenção do principal, assim, devem seguir os juros.

4) Quanto à glosa de despesas/custos com depreciação:

Alterou-se o valor de R\$4.767.332,55 para R\$4.767.254,55, em razão de erros de cálculo na identificação do valor computado a título de depreciação.

O fisco glosou despesa e custo com depreciação no importe de R\$ 4.767.332,55, uma vez que não comprovados pela fiscalizada. Intimada a apresentar a memória de cálculo das depreciações constantes em demonstrativo, com a apresentação dos documentos hábeis a comprovar os cálculos efetuados. Durante a fase da auditoria, nenhum documento foi apresentado. Juntamente com a impugnação, foram apresentadas planilha de cálculos, argumentando que a depreciação efetuada seguiu todos os limites e requisitos legais previstos.

Conforme a DRJ, como apontado pelo fisco no TVF, “as despesas com depreciação são aceitas, para efeito da apuração do lucro real, nos limites estabelecidos pela legislação. Assim, tais despesas para serem reconhecidas devem seguir os limites estabelecidos pela legislação, levando-se em conta o tempo de vida útil de cada bem”.

A depreciação apontada pelo impugnante tem origem em bens como “edificações, equipamentos para escritório, benfeitorias, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, e veículos”. Para aferição da legitimidade dos dados constantes da planilha apresentada é necessária a documentação que deu suporte aos lançamentos, especialmente quanto à aquisição do bem depreciado e sua utilização na produção.

Baseou-se ainda, nos termos do art. 264 do RIR, de 1999, assim dispõe:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem

ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

[...]

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Nesse sentido, também entendo que a glosa deve ser mantida.

As planilhas apresentadas pela recorrente além de se encontrarem por vezes ilegíveis, não individualizam os bens, não sendo possível identificar a que se refere cada item e conseqüentemente, a fim de se verificar se o cálculo da depreciação estão efetivamente corretos, não se prestaram para tal comprovação.

5) Da exigência de Juros sobre multa

A recorrente pugna pelo reconhecimento da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício calculada na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96, já que as multas possuem caráter punitivo e sancionatório diante do inadimplemento da obrigação e sua aplicação serviria apenas para punir a inexecução da obrigação e não o de repor ou indenizar o capital alheio.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Nos termo do art. 61 da Lei 9.430/96:

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.

Ou seja, na forma do §3º do art. 61, incidem os juros moratórios sobre os débitos de que trata o *caput*, tributos e contribuições, mas não sobre as multas de ofício.

Não há essa previsão legal, pois se assim fosse, o legislador teria assim previsto.

O que se prevê aqui é a multa de mora prevista no §2º, sobre os débitos indicados.

Da mesma forma, temos no Código Tributário Nacional, em seu art. 161:

*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 norma determina a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago, sem prejuízo das penalidades cabíveis. O crédito tributário é o tributo ou obrigação tributária, e assim, não se constitui em sanção de ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN, e sobre ele incide os juros e as penalidades e não se incluindo neles.

Dessa forma, neste item dou provimento ao Recurso Voluntário

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER dos Recursos de Ofício e Voluntário para no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Quanto ao passivo fictício reconhecer como comprovados R\$329.796,52 e R\$1.460.000,00.

Quanto ao pagamento sem causa reconhecer como comprovados R\$279.201,60 e R\$164.000,00.

Quanto ao pagamento de juros - reconhecer como comprovados R\$7.574.000,00.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

Tenho a incumbência do voto vencedor, em relação à incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Considero que o ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

“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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§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 Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

“Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.” (grifei)

Assim, sou da opinião de que a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

“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.”

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

“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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o Resp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas.** Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

***Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis.** No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)*

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonogado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, manifesto que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Alfim, saliento que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic”. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“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

Processo nº 15521.720048/2015-11
Acórdão n.º **1301-002.494**

S1-C3T1
Fl. 2.076

multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.”
(Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71,
Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane
Vidal Wagner)

Diante disso, nego provimento em relação ao pleito referente à incidência dos juros sobre a multa aplicada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa