



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

Processo n° 16327.001931/2004-14
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.819 – 1ª Turma
Sessão de 2 de outubro de 2018
Matéria Preços de transferência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JANSSEN-CILAG FARMACEUTICA LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.IMPOSSIBILIDADE.

Não deve ser conhecido recurso especial diante da ausência de suficiente similitude entre o acórdão apresentado como paradigma e o acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rego, que conheceram do recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”) em face do acórdão n. **1103- 00.263** (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 3ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”), em que figura como interessado JANSSEN CILAG FARMACÊUTICA LTDA (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrido**”)

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso e restou assim ementado (**e-fls. 516 e seg.**):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001.

Ementa: MÚTUO ATIVO —PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Não há previsão regulatória nem possibilidade de registro do contrato de mútuo ativo no Banco Central, sem embargo do controle por ele exercido sobre a matéria. Descabem os ajustes de preps de transferência (receita de juros), no mútuo concedido pela pessoa jurídica domiciliada no País a pessoa vinculada, na medida em que o cambio ou a transferência internacionais em reais esteja registrada no SISBACEN, e a documentação suporte do mútuo tenha sido apresentada ao banco operador de cambio.

VARIAÇÕES CAMBIAIS

As Variações Cambiais ativas contabilizadas a menor devem ser lançadas, porem, deduzidas das Variações Cambiais passivas.

PIS E COFINS

Em face de o STF ter declarado a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, não se pode cobrar PIS e Cofins sobre receitas financeiras, no caso variação cambiais.

A PFN interpôs recurso especial (**e-fls. 533 e seg.**), o qual foi admitido por despacho (**e-fls. 544 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões, nas quais requer não seja conhecido o recurso especial da PFN e, no mérito, que lhe seja negado provimento (**e-fls. 556 e seg.**).

Ademais, o contribuinte também interpôs recurso especial em relação às matérias que restou vencido no acórdão *a quo* (**e-fls. 609 e seg.**). Contudo, o referido recurso não foi admitido por despacho (**e-fls. 621 e seg.**), o que restou confirmado em sede de reexame de admissibilidade (**e-fls. 628 e seg.**).

Na sessão de maio de 2018, tendo em vista a identificação de falhas na intimação do contribuinte quanto ao recurso especial interposto pela PFN, este Colegiado proferiu a Resolução n. 9101-000.056, com a conversão do julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para dar ciência ao contribuinte do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade, oportunizando-lhe a reabertura de prazo para a apresentação de novas contrarrazões.

O contribuinte, então, apresentou novas contrarrazões, nas quais requer não seja admitido o recurso especial e, no mérito, que lhe seja negado provimento (**e-fls. 904 e seg.**).

Por fim, observa-se que o contribuinte ajuizou ação judicial e obteve decisão antecipatória dos efeitos da tutela recursal, com o propósito de apresentar seguro fiança em relação às referidas matérias cuja discussão administrativa chegou ao fim e, assim, afastar

óbices à emissão de certidões negativas (ou positivas com efeitos de negativas) (e-fls. 639 e seg.).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

O contribuinte requer não seja conhecido o recurso especial interposto pela PFN, tendo em vista que:

“a) na tentativa de demonstrar a existência de divergência jurisprudencial na interpretação do artigo 22 da Lei no. 9.430/96, o Recurso Especial Fazendário limitou-se a colacionar a ementa do acórdão no. 103-22.441, de 24 de maio de 2006, pretendo paradigma, sem, entretanto, indicar, de forma analítica, seus pontos de divergência com o acórdão recorrido, não cumprindo com o requisito imposto pelo artigo 67, §8º do novo RICARF (correspondente ao artigo 67, §6º do antigo RICARF – Portaria 256/2009, aplicável à época da interposição do Recurso);

b) além disso, o acórdão paradigma não guarda semelhança alguma com o acórdão recorrido, o que o torna inapto a demonstrar a existência da suposta divergência jurisprudencial, a evidenciar a necessidade de não conhecimento do Recurso Especial Fazendário;”

No caso, o único acórdão indicado como paradigma, de n. 103-22.441, restou assim ementado:

Ementa(s)

IRPJ. CSSL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - CONTRATO DE MÚTUO NÃO REGISTRADO NO BACEN - PESSOAS VINCULADAS - JUROS ATIVOS - Deve-se adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSSL da mutuante a diferença entre os juros ativos, calculados com base no artigo 22, 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros firmados em contrato não registrado no Banco Central do Brasil, celebrado com mutuário que corresponda a qualquer das espécies de pessoa vinculada, previstas no rol do artigo 23 da lei em referência.

RESTITUIÇÃO – COMPENSAÇÃO - DEVIDO PROCESSO LEGAL - Os pedidos de restituição e compensação de valores pagos a título de tributos, juros de mora e multa só podem ser apreciados por este Conselho após o indeferimento da autoridade do domicílio do sujeito passivo e da decisão da delegacia de julgamento, proferida em razão da manifestação de inconformidade interposta pela interessada.

REGIME DE COMPETÊNCIA - As receitas, despesas e custos da pessoa jurídica devem ser incluídos na apuração do resultado do período, segundo o regime de competência.

PIS. COFINS. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - CONTRATOS DE MÚTUO NÃO REGISTRADOS NO BACEN - PESSOAS VINCULADAS - JUROS ATIVOS - Não se aplica a regra geral do artigo 3º, I, da Lei nº 9.718,

de 1998, em face do artigo 22, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, o qual, introduzindo norma especial que trata da tributação dos juros ativos decorrentes de contratos não registrados no BACEN, celebrados com pessoa vinculada domiciliada no exterior, nada menciona a respeito da incidência do PIS e da COFINS. Nesses casos, o legislador restringiu a norma tributária que versa sobre a matéria à adição da referida receita às bases de cálculo do IRPJ e da CSSL. Publicado no D.O.U. nº 154, de 11/08/06.

O referido acórdão indicado como paradigma restou assim fundamentado, *in verbis*:

Em primeiro plano, percebo que os negócios de que trata a presente autuação são, sim, mútuos entre a recorrente e a CARINTHIA SOCIEDADE ANÔNIMA, conforme vasta prova documental, às fls. 49/110. Por outro lado, as DIPJ acostadas às fls. 217/297 possibilitam a visão de que a atuada e a mutuária são pessoas vinculadas, o que, aliás, é confirmado pela defesa, no subitem 3.1, à fl. 466.

A recorrente, ao seu turno, não reuniu mínimas evidências acerca da compra e venda de trigo, conforme o alegado na peça recursal. E acrescente-se: os negócios contratados carecem de registro no Banco Central do Brasil. Em suma, entendo que se aplica à espécie a regra do artigo 22, parágrafos 1º a 3º, da Lei nº 9.430, de 1996. Ou seja, a recorrente deveria reconhecer, como receita financeira, no mínimo, o montante calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, incidentes sobre o direito de crédito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros. Pura dicção da lei.

Ocorre que a fiscalizada praticamente acolheu os cálculos dos juros efetuados pela decisão recorrida, a teor do revelado no item 4.2, à fl. 468, tendo em vista as irrisórias diferenças que separam o apurado pela autoridade julgadora e pela atuada.

E, de outra forma, está nítido que o julgador de primeira instância eliminou os excessos do lançamento de ofício, obediente ao reclamado princípio da competência, segundo o qual foram distribuídos os juros entre a data da contratação de cada mútuo e os respectivos pagamentos, atendendo o pleito da interessada.

No entanto, ainda remanesceram divergências, a primeira delas na discutida incidência do PIS, da COFINS e da CSSL sobre as diferenças de juros. Nesse ponto, a recorrente não tem razão, no que importa à CSSL, por expressa disposição do artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por outro lado, valho-me da redação do artigo 22, § 1º, que define os juros mínimos fixados no diploma legal em referência como receita financeira ficta, com efeitos na apuração do IRPJ, em razão da determinação de sua adição à base de cálculo do tributo em lume, nos termos do § 3º do precitado artigo. Contudo, pela especialidade da lei em exame, a única que trata do tema, percebo que não se aplica a regra geral do artigo 3º, I, da Lei nº 9.718, de 1998, ao deparar-me com o silêncio eloqüente da Lei nº 9.430, de 1996, no que toca ao PIS e à COFINS. Não tenho dúvidas de que o legislador só quis a incidência da CSSL e do IRPJ sobre a diferença entre os juros, instituídos mediante ficção legislativa, e os juros efetivos, firmados entre as partes, motivo pelo qual, nesta parte, provejo o recurso, excluindo as exigências do PIS e da COFINS.

Quanto aos aludidos créditos para fins de compensação, impende considerar que é matéria relativa à execução, não tendo sido objeto da acusação. Além de ser estranha ao auto de infração, a restituição ou a compensação da

importância paga seguem rito próprio, estipulado na IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, com instâncias e competências plenamente definidas no referido ato normativo. Na oportunidade, trago à colação a opinião desta Câmara em outro julgado, que seguiu a mesma linha ora realçada (acórdão nº 103-22.212, Relator Conselheiro Flávio Franco

Corrêa):

"RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Os

pedidos de restituição e compensação de valores pagos a título de tributos, juros de mora e multa só podem ser apreciados por este Conselho após o indeferimento da autoridade do domicílio do sujeito passivo e da decisão da delegacia de julgamento, proferida em razão da manifestação de inconformidade interposta pela interessada."

Pelo exposto, DOU provimento parcial ao recurso voluntário.

Agora, o recurso de ofício.

Considerando os percentuais corretos da taxa LIBOR, extraídos do sítio do Banco Central, na Internet, à fl. 307, e a observância ao princípio da competência, perfeitos estão os juros calculados entre 1998 e 2000, conforme os demonstrativos de fls. 437/438, elaborados pela autoridade julgadora a quo.

Diante das taxas de juros aplicáveis aos mútuos contratados, após o cálculo criterioso da DRJ, sobressaem os juros não computados pelo autuante, para o ano-calendário de 1998, afora o aumento dessa espécie de receitas financeiras, em relação ao ano de 1999, e sua conseqüente diminuição, no que afeta ao ano de 2000.

De todo modo, a impossibilidade jurídica de agravar a situação do autuado, tal a vedação ao reformatio in pejus, quando do julgamento da impugnação, restringiu os juros tributados ao limite do valor lançado de ofício, no que se refere ao ano de 1999. Mas o ordenamento admite o acréscimo do montante reduzido pela decisão hostilizada, também até o patamar numérico da autuação, o que poderia modificar a exigência que a instância a quo fixou para o ano de 2000.

Na verdade, portanto, o recurso de ofício se restringe ao decidido para o ano de 2000. Todavia, segundo o que se realçou no começo deste julgamento e tendo em vista os argumentos de defesa já repelidos na apreciação do recurso voluntário, além da força dos fundamentos lá reunidos, NEGO provimento ao recurso de ofício.

A recorrente, em seu recurso especial, realizou a transcrição da ementa do acórdão paradigma e, na sequência, assim expôs:

"Observa-se divergência interpretativa da aplicação ou não do art. 22 da Lei nº 9.430/96 ao presente caso, uma vez que a Câmara a quo entendeu pela não aplicação do dispositivo, enquanto o Acórdão Paradigma entende que deve-se adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL a diferença entre os juros ativos, calculados com base no dispositivo acima mencionado.

Assim, nota-se clara divergência jurisprudencial na interpretação da lei tributária entre as Câmaras, na medida em que situações iguais deram ensejo a decisões completamente dispares, o que satisfaz os requisitos exigidos pelo art. 67, do Regimento Interno e demonstra, portanto, o cabimento do presente recurso."

Compreendo que assiste razão ao contribuinte quando se opõe ao conhecimento do recurso especial.

Em primeiro lugar, a recorrente não cumpriu, ainda que minimamente, com o seu ônus processual de conduzir o cotejo analítico entre os acórdãos recorrido e analítico, a fim de demonstrar a similitude fática e divergência existente entre estes quanto ao conteúdo das mesmas normas então aplicáveis. Trata-se de requisito objetivo estabelecido pelo RICARF então vigente (Portaria 256/2009), art. 67, §6º, atualmente presente no 67, §8º, do atual RICARF.

O não cumprimento desse requisito resta ainda mais claro quando se verifica não se tratar de uma questão puramente de direito, mas que demanda a verificação do contexto fático em que os casos estão inseridos.

Ocorre que, adentrando-se na análise do acórdão paradigma, verifica-se que o contribuinte alegava que os valores recebidos do exterior se deviam à venda de trigo. Contudo, o Colegiado compreendeu não haver qualquer demonstração da aludida venda de trigo, bem como que "os negócios contratados carecem de registro no Banco Central do Brasil".

Por sua vez, a decisão recorrida baseou-se no entendimento de que o contribuinte teria realizado todos os registros perante o BACEN que seriam possíveis à época, apenas não realizando o registro específico de contrato de mútuo tendo em vista que este não havia sido criado e regulado por aquele órgão. É útil a transcrição do seguinte trecho do acórdão recorrido:

"No caso vertente, os mútuos foram concedidos pela recorrente a pessoa vinculada por meio das chamadas "CC5" (alusão à Carta Circular BACEN nº 5, que criou essa modalidade de transferência internacional de recursos), que correspondem às transferências internacionais em reais.

As chamadas contas "CC5" podem ser tituladas por pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior. Durante o período objetivado pela autuação, as transferências internacionais em questão eram reguladas pela Circular BACEN 2.677/96 (atualmente, no Capítulo 13 do Título 1 do RMCCI).

As saídas de recursos do País se aperfeiçoam mediante crédito na conta de transferência internacional em reais ("CC5"), contra débito na conta mantida pelo pagador residente no País no mesmo banco, cheque de emissão desse ou TED em nome desse. Quer dizer, as saídas de recursos do País pelo titular da conta "CC5" (pessoa residente no exterior) se processam mediante crédito nessa conta. Os ingressos de recursos no País se aperfeiçoam por débito na conta de transferência internacional em reais ("CC5"), o qual se deve dar exclusivamente contra crédito em conta titulada pelo beneficiário residente no País.

As contas em comentário devem ser cadastradas no SISBACEN (Sistema de Informações Banco Central), sob a transação PCAM 260, opção 1, pelo banco depositário. E, todas as transferências internacionais em reais iguais ou superiores a R\$ 10.000,00 devem ser registradas no SISBACEN sob a transação PCAM 260, opção 2.

Era assim, na vigência da Circular Bacen 2.677/96, e assim permanece no RMCCI (item 3 da Seção 1 do Capítulo 13 do Título 1 e item 2 da Seção 2 do Capítulo 13 do Título 1).

Nas transferências internacionais em reais de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00, há obrigatoriedade de identificação da proveniência e destinação dos recursos, da natureza dos pagamentos e da identidade dos depositantes em tais contas e dos beneficiários das transferências efetuadas, que devem constar no dossiê da operação. Nas referidas movimentações, é necessária a comprovação documental a ser prestada ao banco depositário

(art. 10, caput, da Circular BACEN 2.677/96; atualmente item 12 da Seção 1 do Capítulo 13 do Título 1 e item 10 da Seção 2 do Capítulo 13 do Título 1 do RMCCI).

Todavia, como disse, nada há quanto a registro no Banco Central do mútuo

da pessoa física ou jurídica domiciliada no País concedido a pessoa residente ou domiciliada no exterior.

Por outro lado, as operações cujos contratos podem (e devem) ser registrados no Banco Central também podem vir a ter recursos internados através da transferência internacional em reais.

Em tais hipóteses, os contratos permanecem registráveis no Banco Central.

Tanto que a Circular BACEN 2.677/96 já previa (art. 10, § 3º) que, nas transferências amparadas em autorizações ou certificados emitidos pelo Banco Central, deveria ser consignado, no campo “Outras Especificações” da tela de registro do SISBACEN, o número do respectivo documento. É o caso dos contratos de empréstimos externos passivos, incluindo os de financiamentos de importação como, por ex., de bens intangíveis, dos contratos de arrendamento mercantil financeiro externo, dos negócios jurídicos de captação de recursos externos por emissão de títulos, entre outros.

Feitas estas pontuações, quid juris?

Com o perdão da tautologia, não se pode exigir o que é inexigível.

Exigir o que é juridicamente impossível implica ineficácia da norma abstrata (se fosse elemento de condição, esta seria nula), no caso, do art. 24, § 1º, da Lei 9.430/96.

A conciliação do ditame legal se dá, então, com sua ratio legis, conforme deduzi alhures.

Quer dizer, o safe harbour se coloca e se subordina ao controle exercido pelo Banco Central. O princípio da praticabilidade aplicado através do safe harbour em questão, supõe ou pressupõe o controle exercível pelo Banco Central, como prevê a lei (art. 24, § 1º c/c o § 4º, da Lei 9.430/96) segundo sua ratio e também sua mens legis. Esse controle pode e

deve ser exercido pela autoridade regulatória, mesmo no caso de mútuos ativos, em que não há previsão de registro desses contratos no Banco Central, mas com imposição de controles aos bancos operadores de câmbio e autorizados a acolher (contas de) transferência internacional em reais. A autoridade regulatória pode questionar os mútuos ativos, a remuneração praticada neles.

Se esse controle assim exercível é falho, a falha são das normas legais e infralegais regulatórias, ou da norma legal tributária. Se há deficiência, devem-se corrigir, evidentemente, a norma legal tributária ou as normas legais e infralegais regulatórias.

A eficácia possível da norma legal em comentário, sem constituir “inovação jurídica”, vale dizer, sem legislar, é reconhecer o controle exercido pelo Banco Central, segundo as normas regulatórias vigentes sobre a matéria, o que se dá, no caso, com o registro da transferência internacional em reais no SISBACEN, sob a transação PCAM 260, opções 1 e 2. E também com o controle documental sobre proveniência e destinação de recursos, natureza dos pagamentos e identidade dos depositantes e dos beneficiários das transferências, exercido pelo banco depositário

Isso se insere na moldura da ratio legis, sem o intérprete criar o “tipo” (inclusive como significante de “modo de pensar tipificante”), sem avançar onde a lei não foi.

O registro no SISBACEN é de rigor e foi realizado. Não houve questionamento acerca do acervo documental supracitado, tampouco do negócio jurídico”.

Assim, embora a mera transcrição da ementa do acórdão paradigma possa levar ao entendimento de que questões semelhantes às presentes no acórdão recorrido pudessem também ter sido ali tratadas, não é o que se verifica.

Em especial, não consta no acórdão paradigma a análise se os registros realizados perante o BACEN supririam a exigência de registro específico do contrato de mútuo, tendo em vista que, ao que tudo indica, no caso analisado pelo acórdão paradigma nenhum registro havia sido realizado perante aquele órgão ("acrescente-se: os negócios contratados carecem de registro no Banco Central do Brasil"). Por outro lado, o acórdão expôs que "o registro no SISBACEN é de rigor e foi realizado. Não houve questionamento acerca do acervo documental supracitado, tampouco do negócio jurídico".

Não se pode afirmar que, se o mesmo contexto fático do acórdão paradigma estivesse presente, teria a Turma *a quo* adotado a mesma solução prolatada no acórdão recorrido.

Nesse seguir, voto no sentido de não conhecer o recurso especial, seja pela ausência do necessário cotejo analítico que seria ônus da recorrente, seja pela ausência de similitude suficiente entre o acórdão apresentado como paradigma e o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.