



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 16327.003187/2003-10  
**Recurso nº** 154.474 Voluntário  
**Matéria** IRPJ e OUTROS  
**Acórdão nº** 101-96.915  
**Sessão de** 17 de setembro de 2008  
**Recorrente** DRJ-SÃO PAULO/SP I  
**Recorrida** PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS FARMACÊUTICOS S/A

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – IMPORTAÇÃO – PRL** - O contribuinte poderá deduzir o custo dos bens na determinação do lucro real até o valor que não exceda o preço determinado por um dos métodos previstos na legislação. À fiscalização caberá a revisão dos cálculos efetuados pelo sujeito passivo, não sendo possível impugnar o método adotado pela contribuinte, se este não lhe era vedado. **PRL – APURAÇÃO DO PREÇO** - Na apuração do preço pelo método PRL, o contribuinte deverá deduzir do preço de revenda os impostos devidos na importação (ICMS, PIS, COFINS), diminuir a margem de lucro prevista na legislação e, posteriormente, adicionar os valores correspondentes ao frete, seguro e imposto de importação, chegando ao preço parâmetro, devendo igual procedimento ser seguido pela fiscalização.

**AÇÃO JUDICIAL – OBSERVÂNCIA DE LIMITE DA DECISÃO JUDICIAL** – Se a sentença judicial concede a segurança apenas para assegurar o direito à compensação de créditos de IRPJ, e não se manifesta sobre o direito à dedução da CSL da base de cálculo do IRPJ. O que foi concedido é o direito à compensação. Em que pese a decisão reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9316/96, seu dispositivo não assegura, à contribuinte, o direito de deduzir a CSL da base de cálculo do IRPJ.

**MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA.** Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, não incidem juros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício proporcional, vencidos os Conselheiro José Ricardo da Silva que dava provimento integral e os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte filho (Relator) e Antonio Praga que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto a não incidência de juros sobre a multa de ofício o

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
ANTÓNIO PRAGA – Presidente

  
ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO –Relator

  
JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Redator designado

FORMALIZADO EM: 06 ABR 2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Valmir Sandri, José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), João Carlos de Lima Júnior e Aloysio José Percinio da Silva.. Ausente justificadamente o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros António José Praga de Souza (Presidente da Câmara) e José Ricardo da Silva



## Relatório

Cuidam-se de Recursos de Ofício e Voluntário de fls.644/676, interposto pela contribuinte PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTOCOS S.A. contra decisão da 10ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 603/637, que julgou procedentes em parte os lançamentos de IRPJ e CSL de fls. 125/130, dos quais a contribuinte tomou ciência em 29.08.2003.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$13.444.862,55, já inclusos juros e multa de ofício de 75%, e tem origem nas importações de bens realizadas pela contribuinte com infração às normas de preço de transferência no ano-calendário de 1998.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 79/82, Na apuração dos preços praticados a fiscalização adotou os seguintes critérios:

(a) os dados constantes do SISCOMEX, nas planilhas de apuração, foram mantidos conforme apresentados no sistema;

(b) os cálculos para os produtos para os quais foi adotado o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) estão evidenciados nas próprias planilhas encaminhadas para a contribuinte;

(c) tendo a contribuinte informado que os preços praticados nas importações não são afetados pelos prazos, não foram efetuados ajustes para os prazos concedidos.

Na apuração dos preços-parâmetro a fiscalização adotou os seguintes critérios:

(a) para os produtos para os quais o método utilizado foi o PRL, deduziu-se do valor total os descontos incondicionais concedidos (bonificações), e sobre o valor assim obtido calculou-se a margem de lucro de 20%;

(b) a fim de se obter o preço-parâmetro, do valor total deduziu-se a margem de lucro, os descontos incondicionais concedidos e os impostos incidentes sobre as vendas (ICMS, PIS e COFINS);

(c) o preço-parâmetro unitário foi obtido dividindo-se o preço-parâmetro pela quantidade vendida;

(d) os totais assim calculados para cada nota fiscal (incluídas as devoluções) foram somadas, apurando-se o preço-parâmetro unitário para o produto sob análise;

(e) para efeitos de apuração dos preços-parâmetro no PRL, foram desconsideradas as vendas ao Governo, considerando-se apenas as vendas efetuadas a empresas privadas;

(f) para o produto para o qual o método utilizado foi o PIC (Preços Independentes Comparados) utilizou-se o valor FOB unitário como preço-parâmetro;

(g) os importadores utilizados para efeito de comparação são os que efetuaram importações de partes não-vinculadas, e cujas operações de importação estão declaradas na DIRPJ;

(h) cada importador está identificado por uma letra maiúscula, estando o mesmo com seu nome e CNPJ em colunas ocultas da planilha.

Na apuração da base de cálculo do imposto:

(a) verificou-se o percentual da diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro ( $\% = (\text{preço praticado} - \text{preço-parâmetro}) / \text{preço-parâmetro} \times 100$ );

(b) para os produtos com percentual positivo superior a 5% apurou-se a diferença absoluta entre os mesmos, que se constitui no valor unitário do ajuste a ser efetuado;

(c) a base de cálculo do imposto foi obtida multiplicando-se o valor do ajuste unitário pelo total de vendas e outras movimentações menos o estoque inicial;

(d) da base de cálculo assim apurada foram deduzidos os ajustes já efetuados pela contribuinte em relação aos preços de transferência, apurando-se, então, a base imponible do ano sob análise;

(e) para os produtos que haviam sofrido ajustes de preços de transferência no ano-calendário de 1997, multiplicou-se o valor do ajuste então encontrado pelo estoque inicial, apurando-se a base imponible do tributo remanescente de 1997;

(f) em seguida, foram somados os ajustes de preços de transferência referentes ao ano-calendário de 1998, com o saldo remanescente de 1997, encontrando-se a base imponible total do tributo.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 143/189. Preliminarmente, a contribuinte suscitou a nulidade dos autos de infração, por entender que:

(i) no que diz respeito à CSLL, foi lavrado sem que jamais tenha sido expedido o necessário Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);

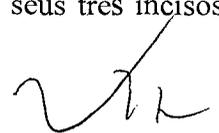
(ii) os lançamentos carecem de adequada motivação legal e fática, implicando flagrante cerceamento ao direito de defesa da contribuinte; e

(iii) decorrem de levantamento absolutamente mal elaborado, que resultou na apuração de preços-parâmetro completamente distorcidos e, conseqüentemente, na apuração de crédito tributário que não é líquido nem certo.

Argumentou, ainda, que:

(i) a contribuinte tinha o direito a apurar o preço de transferência pelo método PRL, sendo esse o critério adotado pela contribuinte, conforme documentação de fls. 49 e 50. No entanto, a Fiscalização apurou o preço de transferência pelo método PIC, sem sequer apreciar os cálculos efetuados pela impugnante pelo método PRL nem consignar qualquer explicação quanto ao motivo pelo qual foram desconsiderados aqueles cálculos;

(ii) a fundamentação legal dos Autos de Infração é contraditória com o Termo de Verificação Fiscal, uma vez que a norma legal indicada como base para a exigência faculta ao contribuinte a opção por qualquer um dos métodos previstos nos seus três incisos, corroborando o procedimento da contribuinte;



(iii) a Fiscalização presumiu que o custo unitário registrado pela contribuinte em conta de resultado corresponderia exatamente ao valor FOB constante da DI, convertido em Reais pela taxa de câmbio da data da importação; e que todas as baixas do estoque do princípio ativo teriam ensejado a contabilização do custo correspondente;

(iv) é princípio geral de contabilidade que o custo de matérias-primas importadas deve ser contabilizado pela taxa de câmbio da data da entrada do produto no estabelecimento do adquirente;

(v) no presente caso, não se trata de insumos perfeitamente identificáveis no produto final, sendo evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada;

(vi) a baixa de um determinado insumo para a produção não dá origem ao lançamento do custo respectivo em conta de resultado, o que só ocorrerá após o término do processo de industrialização e quando da baixa do estoque do produto final acabado por força de sua venda;

(vii) o simples exame do estoque do produto acabado Rocefin em 31/12/1997 e 31/12/1998 bem evidencia que parte substancial do princípio ativo Ceftriaxona baixado do estoque ao longo do ano não resultou em saídas ocorridas naquele mesmo ano, e, portanto, não deu origem ao suposto custo deduzido a maior;

(viii) da análise da planilha “resumo da fiscalização”, não foi abatido valor algum a título de “ajustes do contribuinte”, relativamente ao produto 5-Fosfato Sódico de Vitamina B2, muito embora tal ajuste tenha sido efetuado e informado à fiscalização;

(ix) o Fisco, ao apurar o preço praticado pela contribuinte relativamente aos produtos em que admitia a utilização do método PRL, adicionou ao valor FOB um valor relativo a Imposto de Importação (II), quando é certo que em razão da inexistência de similar nacional as importações dos produtos HIVID, INVIRASE e VIRACEPT foram efetuadas com isenção de imposto de importação, IPI e ICMS;

(x) a fiscalização não pode incluir as despesas com frete, seguro e II no preço praticado, para efeito de comparação com o preço-parâmetro, uma vez que tais despesas são sempre dedutíveis, nos termos do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, e do artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/1997. Os valores relativos ao frete, ao seguro e ao II são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre importador e exportador.

(xi) quase a totalidade do ajuste apurado pela fiscalização segundo o método PIC refere-se aos produtos Fluoro Uracil e Ceftriaxona. O processo de industrialização desses produtos, no Brasil, é quase que exclusivamente de envasamento, que, por óbvio, não altera a natureza do produto importado, nem, muito menos, descaracteriza a operação subsequente como revenda. Ressaltou que a possibilidade de apuração do preço de transferência nesses casos pelo método PRL é um imperativo que decorre não só da simples leitura do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, mas também da pura e simples impossibilidade de apuração do preço de transferência por outro método.

(xii) as indústrias farmacêuticas não vão abrir os custos de produção de seus medicamentos, até mesmo dada a dificuldade de sua apuração, tendo em vista os recursos despendidos em pesquisas e testes. Por outro lado, a impugnante não tinha como obter preços



de produtos semelhantes no mercado, tanto que a fiscalização só obteve os dados de que se valeu a partir do acesso que possui ao sistema SISCOMEX.

(xiii) por outro lado, os preços apurados pela fiscalização para comparação com os preços praticados pela contribuinte padecem de inúmeros outros vícios. Não lhe foi informado o nome do importador (o nome e o CNPJ dos importadores estão em colunas ocultas das planilhas), nem anexados aos autos documentos relativos às supostas importações realizadas por terceiros, para que pudesse avaliar se de fato se trata de produtos similares. Também não constam das planilhas anexas ao Auto de Infração quais as datas em que foram realizadas as importações de terceiros adotadas como parâmetro, o que impede por completo a contribuinte de verificar se efetivamente foram considerados preços praticados durante todo o período-base, ou mesmo a exatidão do preço de transferência apurado;

(xiv) no que diz respeito à CEFTRIAXONA, produto que sozinho representa mais de 70% do auto de infração lavrado, se verificam várias discrepâncias, tais como:

(a) foram consideradas importações efetuadas por empresas vinculadas (importador E, "cd\_vinc\_impo\_expo"=2);

(b) há importações de um mesmo fornecedor estrangeiro (MADEX e AMINEX) com preços que variam de R\$ 700,00 a R\$ 2.150,00 e de R\$ 597,28 a R\$ 2.147,35, inclusive com grandes oscilações para um mesmo importador ("B" e "C"); e

(c) foram consideradas tanto importações realizadas para consumo (código 1) como para revenda (código 2), quando todas as importações realizadas pela impugnante foram para consumo;

(xv) enquanto o preço praticado pela contribuinte, em 1998, foi ligeiramente superior àquele praticado em 1997, o preço parâmetro apurado pela fiscalização em 1998 (R\$ 1.132,75) foi muito inferior ao de 1997 (R\$ 2.061,99), sem qualquer justificativa;

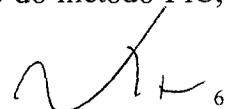
(xvi) as condições de negociação nas importações efetuadas pela impugnante e pelos terceiros importadores não são idênticas, tais como: códigos INCOTERMS, modalidade de pagamento, países do fabricante e exportador, classificação fiscal do insumo importado;

Contestou, ainda, a aplicação da multa de ofício e juros de mora, por entender que a contribuinte não pode ser penalizada por não ter apurado o preço de transferência pelo método PIC, uma vez que não era possível ter acesso aos dados necessários para tanto, o que é evidenciado pelo fato de que a fiscalização só pôde apurar o preço-parâmetro por esse método (PIC) em razão de informações obtidas de sua base de dados junto ao SISCOMEX;

A contribuinte afirmou que impetrou o Mandado de Segurança nº 2001.61.00.032246-0 visando assegurar seu direito de calcular e recolher o IRPJ relativo ao ano calendário de 1997 sem adicionar à sua base de cálculo o valor da CSLL devida, tendo sido concedida a segurança por sentença, de modo que o lançamento deveria ter sido feito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, relativamente ao valor do IRPJ correspondente à dedução da CSLL lançada, e sem qualquer acréscimo a título de multa ou juros;

Por fim, contestou a aplicação dos juros de mora à taxa Selic.

O julgamento foi convertido em diligência às fls. 509 a 514, para que o auditor fiscal se pronunciasse acerca (i) dos ajustes decorrentes da aplicação do método PIC;



(ii) do ajustes decorrentes da aplicação do PRL; (iii) da mandado de-segurança impetrado pela contribuinte e a identidade com a matéria do presente processo administrativo.

Em resposta, o auditor fiscal apresentou o relatório de fls. 515/540, onde afirmou, em síntese, que:

(i) os princípios ativos importados destinam-se à produção de outros produtos, e que o § 1º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97, nesses casos, veda a utilização do método PRL;

(ii) a impossibilidade de se valer de determinado método não autoriza a contribuinte a valer-se de outro método que lhe é defeso. Além disso, para os produtos de fabricação das empresas vinculadas (como é o caso), poderia ter utilizado o método CPL;

(iii) na eventual importação de algum produto de pessoa vinculada, mas fabricado por terceiro independente, poderia ter-se utilizado do PIC, mediante a apresentação dos efeitos comerciais de sua coligada com o terceiro independente;

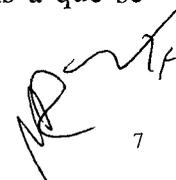
(iv) Acrescentou que o fato da fiscalização (a) ter omitido o nome e o CNPJ dos importadores; (b) dos preços utilizados como parâmetro não terem sido importados de notórios fabricantes; e (c) os dados coletados pela fiscalização através do SISCOMEX, sem qualquer verificação mais aprofundada, não seriam admissíveis para efeito de apuração através do método PIC, conforme determinado pela IN SRF nº 38/97;

(v) não encontrou no ordenamento jurídico pátrio, ou nas regras de preços de transferência, a base legal que o obrigasse a declinar o nome dos importadores. A fiscalização adotou como critério deixar identificadas as importações utilizadas como parâmetro (pelo nº da DI e da adição), mencionando que os nomes e CNPJs dos importadores estavam ocultos, para a hipótese que a contribuinte viesse a alegar, judicialmente, que a fiscalização pudesse ter “inventado” importações, ou adulterado os dados constantes do SISCOMEX;

(vi) deve ser observado o sigilo fiscal, pelo que jamais poderia identificar os importadores. A fiscalização coloca-se à disposição da autoridade *a quo* para o pronto fornecimento do CNPJ e do nome dos terceiros independentes utilizados para a apuração do preço-parâmetro, se a isso for instado;

(vii) Com relação à solicitação de se comprovar o período pesquisado, afirmou que, sendo o período de apuração anual, é irrelevante se determinada mercadoria foi importada, pela contribuinte ou por terceiros, em janeiro ou dezembro do ano sob análise. Tal questão poderia ter alguma procedência caso tivessem sido consideradas importações de terceiros efetuadas em outros anos, o que não ocorreu, posto que o nº da DI é composto, em seus dois primeiros dígitos, pelo ano da importação, e que todas as importações consideradas têm o número da DI iniciada por “97”;

(viii) quanto à similaridade dos produtos, afirmou que (a) os princípios ativos da indústria farmacêutica têm sua denominação universalmente padronizada; (b) os princípios ativos da indústria farmacêutica têm sua formulação química universalmente padronizada; (c) as características físicas dos princípios ativos da indústria farmacêutica são as mesmas em todo o mundo; e (d) a importação, produção, venda, armazenagem, transporte, registro, etc., de produtos farmacêuticos dependem de prévia autorização de órgãos governamentais da União e dos Estados, que atestam a procedência e a adequação dos fármacos para os fins a que se destinam;



(ix) concluiu que os princípios ativos importados por terceiros e os importados pela contribuinte são similares, nos termos do artigo 26 da IN SRF nº 38/97;

(x) quanto à solicitação de comprovação dos preços utilizados na obtenção do preço-parâmetro, a fiscalização destacou, inicialmente, que a contribuinte errou ao citar o artigo 21 da IN SRF nº 38/97, uma vez que a norma em questão seria o artigo 21 da Lei nº 9.430/96;

(xi) os preços-parâmetro estão descritos nas planilhas próprias. Os únicos valores considerados para efeito de apuração dos preços-parâmetro foram o valor unitário FOB e o total da importação em cada operação de importação. Demais características das importações em questão (tais como, prazos e condições de pagamento, cobertura cambial, finalidade da importação) também estão lá discriminadas. Os prazos e condições de pagamento, em especial, para demonstrar que os preços não eram afetados pelos mesmos;

(xii) quanto à exigência de juntada aos autos de provas documentais, entendeu que não há “prova” a ser juntada;

(xiii) no que tange à forma do cálculo, afirmou que todas as planilhas referentes ao Auto de Infração foram entregues ao contribuinte em meio magnético;

(xiv) quanto aos custos incorridos pela contribuinte durante o ano sob análise, dado que nem todas as baixas de princípio ativo corresponderiam a valores lançados em custo na forma de produto acabado, a fiscalização, em função de dificuldades apontadas pelo representante do contribuinte – quando do desenvolvimento da ação fiscal – para o levantamento, pelo mesmo, das efetivas movimentações do processo de fabricação e baixas de estoque, resolveu partir do pressuposto de que as movimentações anuais dar-se-iam de forma aproximadamente monotônica, destarte não havendo alterações significativas nos saldos iniciais e finais. Tal critério não foi contestado pelo representante do contribuinte, ciente este também do correto critério para a apuração da base imponible;

(xv) nesse contexto, afirmou que o primeiro fato a ser considerado é o de ter o estoque de Ceftriaxona reduzido-se de 397,380 kg em 31/12/1997 para 96,520 kg em 31/12/1998, com importações totais de 2.699,230 kg em 1998, ou seja, um consumo aparente de 3.000,090 kg;

(xvi) o segundo fato a ser considerado é que, de acordo com as o referido doc. 09 (cópias dos Livros Registro de Inventário) trazido à consideração dos doutos julgadores para suportar as alegações da contribuinte de que “parte substancial” do estoque de Ceftriaxona ainda estaria em estoque, na forma de produto acabado e em processo;

(xvii) no entanto, a contribuinte não aprofundou sua argumentação com a apresentação dos saldos existentes de Rocefin, em suas várias apresentações, acabados e semi-acabados, em 31/12/1997 e 31/12/1998. De acordo com a fiscalização, contudo, o total de unidades em estoque de Rocefin, em suas várias apresentações e formas, caiu exatos 24,6% (27,5% em valor);

(xviii) a respeito da valoração dos produtos em estoque, afirmou que a fiscalização não presumiu que o custo (valor do estoque) dos princípios ativos fosse o valor FOB. O valor do estoque (custo) dos princípios ativos está claramente consignado nas planilhas de importação, na coluna “Pr. Prat. – R\$ (Preço Praticado em Reais)”. O que se tem de preço FOB, convertido em reais e lançado em custos é o valor do ajuste, pelo PIC, a ser feito na escrituração fiscal do contribuinte;

 8

(xix) o que a fiscalização entende por “entrada da mercadoria no estabelecimento” é a data do desembaraço aduaneiro, sendo eventuais liquidações antecipadas ou postergadas do câmbio tratadas como variações monetárias ativas ou passivas, prática considerada a correta pelos fiscos federal e estaduais, e, coincidentemente utilizada pela contabilidade da contribuinte para efeitos de valoração do estoque;

(xx) com relação aos ajustes realizados pela contribuinte para o produto 5-Fosfato Sódico de Vitamina B-2, afirmou que a planilha apresentada pelo contribuinte consignou o referido produto sob o nome de “RIBOFLAVINA 5’FOSF SODIO”, o que fez com que esta fiscalização não tivesse detectado o ajuste de R\$ 859,53, devendo ser deduzido da base imponible;

(xxi) a respeito das supostas discrepâncias referentes ao produto Ceftriaxona, afirmou que as 5 Declarações de Importação, das 13 do importador “E”, não são de empresas vinculadas. No entanto, da análise das Dis apresentadas, a fiscalização afirmou que a vinculação declarada pelos importadores não correspondem à realidade;

(xxii) Quanto às oscilações de preços para um mesmo fornecedor (MADEX e AMIDEX), a análise feita por esta fiscalização quanto às operações de importação da contribuinte no período de 1997 a 2000 revela as mesmas “oscilações” apontadas. Os três gráficos anexos apresentam as importações totais do contribuinte e os preços unitários médios mensais (sempre em US\$ FOB), e os preços unitários praticados nas importações dos produtos Ceftriaxona (princípio ativo) e Cellcept 500 (produto acabado). Os dois produtos em questão exemplificam – a mesma tendência apresenta-se nos demais produtos – a queda nos preços praticados nas importações do contribuinte a partir de meados de 1999.

(xxiii) acrescentou que o fisco federal não pode trabalhar baseado em suposições ou ilações de qualquer natureza, de modo que a fiscalização não pode se valer das variações de preços observadas nas importações efetuadas pela impugnante como prova da prática de preços de transferência, nem furta-se de dar como boas, firmes e valiosas as importações declaradas por terceiros independentes cumpridores de suas obrigações comerciais e fiscais.

(xxiv) as condições de negociação nas importações efetuadas pela contribuinte e pelos terceiros importadores não são idênticas, tais como: códigos INCOTERMS, modalidade de pagamento, países do fabricante e exportador, classificação fiscal do insumo importado. No entanto, a legislação não prevê a obrigatoriedade das condições de negociação na apuração dos preços parâmetro serem idênticas;

(xxv) a comparação dos preços praticados (os praticados pela contribuinte) na importação de seus princípios ativos com os preços parâmetro (os praticados pelos terceiros independentes) foi feita com base no preço unitário FOB, em US\$. A fiscalização entendeu que assim estaria uniformizando todos os preços em questão, não só em termos de base monetária – eliminando, destarte, qualquer distorção cambial, fosse em moeda nacional, fosse em moeda estrangeira – como uniformizando, também, as condições negociais. Ou seja, tanto faria se as importações das partes consideradas tivessem sido feitas em EXW, FCA, FAZ, FOB, CFR, CIF, CPT, CIP, DAF, DES, DEQ, DDU ou DDP, os preços comparados seriam exatamente os mesmos;

(xxvi) as modalidades de pagamento são as mesmas que as da contribuinte, quais sejam: 00 (não discriminada) e 21 (pagamento à vista total ou preponderante – outros). A única outra modalidade de pagamento constatada é a 31 (financiamento do fornecedor

  
9/11

(*supplier's credit*) – outros). Não se vislumbra o porque de, em não havendo coincidência absoluta entre as diversas modalidades de pagamento, as importações de terceiros independentes não poderiam ser consideradas;

(xxvii) quanto a identidade dos países do fabricante e exportador, afirmou que somente na hipótese da Roche, no exterior, fornecer a importadores no Brasil, poderia haver coincidência de “países do fabricante e exportador”.

(xxviii) a respeito da classificação fiscal do insumo importado, a menos que determinado produto se transmudasse em outro por ter sido importado em outro código que não aquele em que deveria ter sido, o código NCM em que determinado produto é importado não tem o condão de alterar-lhe a identidade (o que afastaria, nessa hipótese, a comparabilidade). Em não sendo este o caso, o código NCM de importação de determinado produto é absolutamente irrelevante, do ponto de vista de preços de transferência. Complementou que se assim não fosse, o Fumarato Ferroso USP importado pela contribuinte sob o código NCM 29172000 não seria o mesmo importado sob o código 29171990, ou a Lasalocida Sódica importada no código 29419099 não seria a mesma importada sob o código 29419035;

(xxix) com relação à inclusão do imposto de importação na base de cálculo dos produtos Hivid, Invirase e Viracept, afirmou que a fiscalização, indevidamente, obteve os valores do imposto de importação da coluna “VL\_IMPOSTO\_DEVIDO” das tabelas do Siscomex, quando deveria tê-los extraído da coluna “VL\_IPT\_A\_RECOLHER”;

(xxx) da mesma forma, foi refeita a planilha resumo da fiscalização, nela se refletindo, não só os novos preços praticados para os produtos importados com isenção do imposto de importação, como também o ajuste da contribuinte para o Fosfato Sódico de Vitamina B-2, às fls. 549;

(xxxii) para os demais produtos, esta imprecisão não afeta os cálculos efetuados, posto que o valor do imposto devido é idêntico ao imposto a recolher;

(xxxiii) a legislação determina que o frete, o seguro e os impostos não recuperáveis devidos na importação são dedutíveis, para efeitos de apuração do Imposto de Renda. Para tanto, devem ser integrados ao custo dos produtos. Não fosse assim, os contribuintes teriam indevidamente majorada a base de cálculo do IR, uma vez que não poderiam abater tais despesas/custos de sua receita. A disposição das normas em referência são consentâneas com as normas comerciais e fiscais do ordenamento jurídico pátrio, e nem poderia ser diferente;

(xxxiv) a respeito do mandado de segurança impetrado pela contribuinte, afirmou que foi reconhecido o direito da contribuinte compensar os “valores recolhidos a maior a título de IRPJ em razão da inclusão da CSLL na base de cálculo do respectivo imposto, relativo aos anos-base de 1997 a 2000”. Caberia à contribuinte, por ser de seu interesse, ter informado à fiscalização da decisão judicial em seu favor;

Constatando a necessidade da complementação da diligência proposta às fls. 509 a 514, a Delegacia de Julgamento determinou o retorno dos autos à DEAIN/SÃO PAULO, às fls. 552/553, para que o Auditor Fiscal autuante juntasse aos autos a documentação na qual se baseou para efetuar os ajustes decorrentes da aplicação do método PIC, tomando o cuidado de requerer autorização dos contribuintes envolvidos para anexar tais documentos, com o intuito de não se violar o sigilo fiscal.



Em resposta, o Auditor Fiscal atuante se manifestou, através do Relatório de fls. 554 a 557. Em seu relatório, afirmou que, em virtude do fato de que os contribuintes efetuam importações de um mesmo produto em vários códigos NCM diferentes, demonstrando desapareço pela correção das informações de ordem econômico-fiscal representadas pelos registros do SISCOMEX, a fiscalização não pode se valer apenas de pesquisa no SISCOMEX pelo código NCM do produto.

Assim sendo, no caso da pesquisa de possíveis importadores de princípios ativos, além da pesquisa no total das importações de determinado código no SISCOMEX, a fiscalização recorre aos registros constantes do *site* da ANVISA, buscando todos os fabricantes que se utilizem de determinado princípio ativo. Obtidos os fabricantes, são apuradas todas as importações, de todos os códigos NCM, efetuadas pelos mesmos no ano sob análise. Levantadas as importações, são analisadas as descrições dos produtos importados, de forma a se verificar se o importador a ser eventualmente utilizado como parâmetro importou o princípio ativo pesquisado. Em se confirmando a importação, esta é analisada a fim de se verificar não ter sido efetuada de parte vinculada, bem como ter sido feita dentro de condições de mercado (razão pela qual constam das planilhas de apuração do preço-parâmetro dados como prazos e condições de pagamento, cobertura cambial, regime tributário, etc.).

Por fim, a fiscalização analisa as DIRPJs dos importadores, para verificar seu adequado registro contábil e fiscal, dado que eventual omissão de compras poderia evidenciar não terem as operações seguido as condições normais de mercado.

Quanto à autorização dos terceiros envolvidos, afirmou que não há o que se obter de informação dos importadores. Suas operações de importação estão registradas no SISCOMEX, e as mesmas constam de sua DIRPJ. Os produtos (princípios ativos) importados têm especificações e composição universalmente padronizadas, pelo que não há que se questionar quanto ao produto importado. Não há, pois, o que se obter de “documentos”.

Para exemplificação, a fiscalização junta informações técnicas dos princípios ativos Bromazepam, Ceftriaxona e Fluoro Uracil, obtidas do “The Merck Index – an Encyclopedia of Chemical, Drugs and Biologicals”.

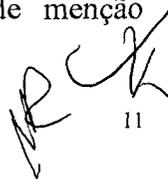
Quanto à menção do nome e CNPJ dos importadores tomados como paradigmáticos, tal ponto já foi objeto de menção no retro mencionado Relatório Conclusivo.

A contribuinte, intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, apresentou sua manifestação às fls. 568 a 596, reiterando os argumentos de defesas expostos na impugnação.

Acrescentou que a fiscalização, ao reconhecer a indevida inclusão do imposto de importação, no método PRL, deveria ter cancelado o lançamento; não se trata de caso de mero refazimento de planilha de apuração, mas sim de novo lançamento, quando já decorrido o prazo legal para tanto, restando evidenciada a nulidade do lançamento em particular.

A DRJ julgou procedente em parte os lançamentos, às fls. 603/637. Em suas razões, afastou as preliminares de nulidade, sob o fundamento de que o lançamento foi efetuado em consonância com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à alegação de que o lançamento da CSLL foi efetuado sem amparo em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), afirmou que, por se tratar de tributação reflexa, considera-se incluído no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa, conforme determina a Portaria SRF nº 1.265/99.



A respeito da aplicação do método PIC, entendeu que a autoridade fiscal não juntou aos autos, em evidente desrespeito ao disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, nem por ocasião da autuação, nem após o retorno dos autos à DEAIN para a complementação da instrução processual, as provas documentais que fundamentaram a lavratura dos Autos de Infração, na apuração dos preços de transferência pelo método PIC.

No mesmo sentido, afirmou que as pesquisas ao SISCOMEX e ao *site* da ANVISA não foram trazidas aos autos para que a contribuinte e a autoridade julgadora pudessem verificar a validade e exatidão das conclusões apresentadas pela fiscalização. Ainda que fossem apresentadas, não seriam suficientes à correta apuração dos preços de transferência segundo o método PIC, a base de dados do SISCOMEX é formada por agrupamento de produtos segundo o código NCM, não permitindo fazer a distinção entre produtos com a mesma classificação fiscal, mas possivelmente diferentes, segundo a legislação de preço de transferência.

Alegou, ainda, que seria muito difícil, senão impossível, apenas com pesquisas no SISCOMEX e ao *site* da ANVISA, sem a intimação das empresas selecionadas como parâmetro (para solicitar informações adicionais não contidas nos citados sistemas), satisfazer as exigências contidas na legislação. As citadas pesquisas deveriam servir, apenas, como ponto de partida para um aprofundamento das investigações, não sendo suficientes em si mesmas, razão pela qual cancelou a exigência em relação a este item.

Em relação aos produtos em que admitia a utilização do método PRL, e a inclusão das despesas com frete, seguro e imposto de importação no cálculo do preço praticado, afirmou que como a contribuinte considerou, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como alegou a contribuinte.

No presente caso, contudo, as importações dos produtos Hivid, Invirase e Viracept foram efetuadas com isenção de impostos, devendo-se refazer o cálculo do ajuste relativo ao citado produto, com a exclusão do Imposto de Importação no cálculo do preço praticado.

Quanto à alegação de que a supracitada exclusão constitui novo lançamento, afirmou que a fiscalização, ao elaborar o Relatório Conclusivo, simplesmente atendeu a uma solicitação da DRJ, não se tratando, de forma alguma de novo lançamento.

Com relação ao Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte, afirmou que a decisão judicial foi no sentido de conceder a segurança “para assegurar à Impetrante o seu direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de IRPJ em razão da inclusão da CSLL na base de cálculo do respectivo imposto, relativo aos anos-base de 1997 a 2000”, nada havendo sido solicitado em relação a futuros lançamentos de ofício sobre nova matéria.

Acrescentou que a decisão judicial acatou pedido que contesta o artigo 1º da Lei nº 9.316/96 e o artigo 170-A do CTN, nada mencionando acerca do disposto no artigo 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, razão pela qual indeferiu a requerida dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, exigida no Auto de Infração ora impugnado, na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.



12

Por fim, manteve a aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic, por estarem em consonância com a legislação, e não competir à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

A contribuinte, devidamente intimada da decisão em 22.08.2006, conforme faz prova o AR de fls. 639v, interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 644/676, em 21.09.2006.

Com relação à matéria sujeita à revisão de ofício, a contribuinte requereu a confirmação do acórdão recorrido por seus próprios argumentos, observando-se, ainda, os argumentos constantes em sua impugnação.

Quanto às demais matérias, ratificou suas alegações de que foram desconsiderados os custos efetivamente deduzidos do lucro líquido. Acrescentou que houve desrespeito à IN SRFB nº 38/97, uma vez que o preço parâmetro deve ser comparado com aquele registrado em custos, computado na conta de resultado, e não com aquele registrado no ativo.

Afirmou que o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, de modo que o custo computado em conta de resultado relativamente às vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, por estar afetado por aquele valor inicial.

Considerando que a contribuinte possui estoque em 31.12.1998, afirmou ser evidente que a contribuinte efetuou importações no ano de 1998 que não deram origem a vendas. Em decorrência, não poderia ser apurado o ajuste unitário com base em média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas naquele ano, como pretendeu a fiscalização, sob pena de majorar o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações.

A contribuinte reiterou seu entendimento quanto à impossibilidade da inclusão de despesas com frete, seguro e imposto de importação no preço praticado para efeito de comparação com o preço parâmetro, uma vez que tais despesas são sempre dedutíveis.

Acrescentou que a restrição constante no *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430/96 aplica-se somente aos valores pagos a pessoas ligadas, de modo que as despesas com frete, seguro e imposto de importação serão sempre dedutíveis. A comparação a ser efetuada deve ocorrer sempre entre o preço parâmetro apurado pelo PRL e aquele pago pelo importador à empresa ligada, uma vez que os valores relativos ao frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre o importador e o exportador.

Ademais, afirmou que a IN SRFB nº 38/97 facultava à contribuinte incluir ou não o frete, seguro e os tributos no cálculo do preço praticado, passando a ser obrigatória tal inclusão somente com a edição da IN SRFB 32/2001, não aplicável ao caso concreto.

Ratificou as alegações quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente à dedução da CSL lançada na base de cálculo do IRPJ, por força de sentença judicial proferida nos autos do mandado de segurança nº 2001.03.99.006097-6.

Por fim, contestou a aplicação dos juros à taxa Selic, e a sua incidência sobre a multa de ofício.

É o Relatório



## Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO,

Os Recursos Voluntário e de Ofício preenchem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

O lançamento refere-se a adições supostamente devidas em relação a produtos importados pela contribuinte, com infração ao preço de transferência.

Em relação aos produtos Bromazepam, Fluoro Uracil Substância, 5 – Fosfato Sódico de Vitamina E e Ceftriaxona, cujos preços de transferência foram apurados pela contribuinte pelo método PRL, a fiscalização apurou o preço de transferência pelo método PIC

De acordo com o art. 18 da Lei nº 9.430/96, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado pelo Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL ou Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL. Observe-se que a legislação não estabelece qualquer restrição para a escolha do método de cálculo do preço parâmetro.

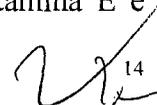
A lei determina que o cálculo deve ser feito por um dos métodos previstos, não havendo qualquer ressalva para o uso de qualquer deles, razão pela qual deve-se assegurar ao contribuinte o direito de utilizar qualquer dos métodos previstos na legislação, utilizando-se o que lhe for mais favorável.

A vedação constante na Instrução Normativa SRFB nº 38/1997, quanto à utilização de um método específico para apuração do preço parâmetro, inovou a matéria em relação à legislação de regência, em desrespeito ao princípio constitucional da legalidade. Por se tratar de matéria sujeita a mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia o ato normativo ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, constituindo-se verdadeira inovação em relação à lei de regência.

Nesse contexto, a contribuinte poderá deduzir o custo dos bens na determinação do lucro real até o valor que não exceda o preço determinado por um dos métodos previstos na legislação. À fiscalização caberá tão somente a revisão dos cálculos efetuados pelo sujeito passivo, não sendo possível impugnar o método adotado pela contribuinte.

Assim, considerando que não era vedada a utilização do PRL pela contribuinte, a fiscalização não poderia ter rejeitado liminarmente o cálculo feito segundo esse método pelo sujeito passivo, eivando o lançamento de vício material, por erro na construção do lançamento, em ofensa ao disposto no art. 142 do CTN.

Por essa razão, entendo que deve ser cancelada a exigência correspondente aos produtos Bromazepam, Fluoro Uracil Substância, 5 – Fosfato Sódico de Vitamina E e

 14

Ceftriaxona, apurados através do método PIC pela fiscalização, em face do erro na construção do lançamento, devendo, assim, ser negado provimento ao recurso de ofício.

No tocante ao Recurso Voluntário, quatro são os pontos a serem analisados.

No primeiro, a respeito dos ajustes relativos aos custos deduzidos com base no método PRL, a contribuinte afirmou que a fiscalização desconsiderou o custo efetivamente deduzido, apurado em conta de resultado, o qual deveria ser comparado com o preço parâmetro, e não com o valor constante do documento de importação.

Conforme analisado anteriormente, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 autoriza a dedução dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, **constantes dos documentos de importação ou de aquisição**, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, na determinação do lucro real, até o valor que não exceda ao preço determinado pelo Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro–PRL ou Método do Custo de Produção mais Lucro –CPL, nos seguintes termos:

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

*I-Método dos Preços Independentes Comparados-PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;*

*II-Método do Preço de Revenda menos Lucro-PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda; (redação original)*

*III-Método do Custo de Produção mais Lucro-CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.*

*§1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de*

*cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.*

*(...)*

*§5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.*

*§6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

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

De acordo com o parágrafo § 7º do artigo 18 supracitado, a contribuinte deverá adicionar a parcela dos custos que exceder ao valor do preço parâmetro ao lucro líquido, para determinação do lucro real. No presente caso, considerando a opção pelo método PRL, a contribuinte deveria subtrair do preço de revenda os impostos incidentes nesta operação e a margem de lucro para, em seguida, adicionar o valor do frete, seguro e o imposto de importação, obtendo o preço de referência.

Os custos, despesas e encargos a serem considerados correspondem àqueles constantes nos documentos de importação ou de aquisição, conforme expressamente previsto no *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Destaque-se os custos na importação são distintos dos custos com a industrialização e venda (esses sim efetivamente deduzidos). Em decorrência, não procede a alegação da contribuinte no sentido de que devem ser considerados os preços efetivamente deduzidos. A legislação determina, expressamente, que o **custo** (constantes dos documentos de importação ou de aquisição) que exceder o preço parâmetro deverá compor o lucro líquido, não se confundindo com a parcela a ser deduzida na apuração do lucro real, esta sim equivalente, no máximo, ao preço parâmetro apurado em consonância com o art. 18 da Lei nº 9.430/96. O fato da contribuinte deduzir como custo valor inferior ao preço parâmetro não exime o sujeito passivo da obrigação de adicionar ao lucro líquido as despesas que excedem o limite apurado pelo PRL.

A contribuinte afirmou, ainda, que o procedimento adotado violou a regra constante no art. 10 da IN SRFB nº 38/97 (vigente à época), que determinava o seguinte:

#### *Subseção II*

#### *Método dos Preços Independentes Comparados - PIC*

*Art. 10. Preliminarmente à comparação, os preços apurados de conformidade com esta Subseção, correspondentes a cada empresa serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa.*



16

Observa-se que o referido artigo trata da apuração do preço parâmetro de acordo com o método PIC, não se aplicando ao presente caso, em razão da opção da contribuinte pelo método PRL.

A contribuinte contestou, ainda, a construção do lançamento, por entender que o custo médio do estoque no início do ano estaria afetado pelo estoque inicial existente. No entanto, da análise das planilhas 58/75 e de fls. 87/120, foram relacionados os produtos importados pela contribuinte, com a indicação dos estoques iniciais e finais de cada produto adquirido pela contribuinte no ano-calendário de 1998.

Dessa maneira, não procede a alegação da contribuinte no sentido de que os custos estavam majorados, uma vez que a fiscalização procedeu à dedução dos estoques iniciais e finais da contribuinte.

O segundo ponto diz respeito às despesas com frete, seguro e imposto de importação. Conforme § 6º do art. 18 transcrito anteriormente, ditas despesas integram o custo de aquisição em operações com empresa ligadas. Dessa maneira, na apuração do preço pelo método PRL (optado pela contribuinte), o contribuinte deverá deduzir do preço de revenda os impostos devidos nessa operação (ICMS, PIS, COFINS), diminui a margem de lucro prevista na legislação e, posteriormente, adiciona os valores correspondentes ao frete, seguro e imposto de importação, chegando ao preço parâmetro, procedimento seguido pela fiscalização.

No presente caso, todos os produtos fiscalizados foram lançados pelo método do PRL (conforme optado pela contribuinte), com a devida inclusão, na apuração do preço parâmetro, dos valores de frete, seguro e imposto de importação (conforme o caso), conforme se observa nas planilhas de fls. 87/120.

Dessa feita, considerando a correta apuração do preço parâmetro dos bens adquiridos no exterior, e tendo em vista a falta de adição ao lucro líquido da parcela excedente ao lucro líquido, entendo que deve ser mantido o lançamento.

O terceiro ponto está relacionado à CSL. A contribuinte requereu a exclusão da CSL devida da base de cálculo do IRPJ, fundamentando-se em provimento judicial constante nos autos do mandado de segurança nº 2001.03.99.006097-6, às fls. 476/508.

Da análise da sentença apresentada pela contribuinte observa-se que, de fato, o dispositivo da sentença é expresso em conceder a segurança para assegurar o direito à compensação de créditos anteriores, correspondente ao IRPJ pago indevidamente nos anos de 1997 a 2000, em razão da inclusão da despesa relativa à CSL na base de cálculo daquele tributo. A decisão, contudo, não é expressa em assegurar, ao contribuinte, o direito à dedução da CSL da base de cálculo do IRPJ. O que foi concedido é o direito à compensação. Em que pese a decisão reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9316/96, seu dispositivo não assegura, à contribuinte, o direito de deduzir a CSL da base de cálculo do IRPJ.

Por último, e quarto ponto, quanto à aplicação da taxa Selic, a referida taxa de juros encontra respaldo no art. 13 da Lei nº 9.065/95, não cabendo à esfera administrativa afastar a aplicação de norma vigente, tendo em vista se tratar de atividade vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. Corroborando com esse entendimento, o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº 04, que determina a correção dos débitos tributários pela Selic a partir de 1º de abril de 1995.

Quanto à possibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, esclareça-se que a obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa), ou acessória, representada por obrigação de fazer. O art. 113 do CTN é expresso em determinar que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária decorrente, sendo esta correspondente à multa de ofício.

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa (já que ambos compõem a obrigação principal). Por sua vez, o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pelo exposto, entendo que a multa de ofício não paga no vencimento sujeita-se à incidência de juros a partir do primeiro dia subsequente ao trigésimo dia subsequente à data da ciência do auto de infração.

Isto posto, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida em todos seus termos.

  
ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO





## Voto Vencedor

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no que tange à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Antes de adentrarmos diretamente na questão posta, vale percorrermos algumas noções tributárias que serão nosso esteio durante o caminho. A primeira diz respeito à diferenciação entre tributo e penalidade; a própria definição de tributo trazida pelo CTN deixa bem clara a separação dos institutos, basta uma breve leitura para percebermos que, como diria o filósofo, uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa:

*“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

No entanto, ao definir crédito tributário, o CTN, em seu artigo 139, explicitou que este decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta; ao percorrermos a obrigação tributária (art. 113 do CTN) encontramos no seu interior tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. Assim, as duas entidades, tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária, pertencem ao crédito tributário:

*“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.”*

Pois bem, o artigo 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, o que significa dizer que estes juros recaem tanto sobre o tributo quanto sobre a penalidade pecuniária, vejamos:

*“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.”*

O parágrafo primeiro do mesmo artigo estipula em 1% a taxa de juros a recair sobre o crédito tributário e ressalva a possibilidade da lei ordinária estipular o contrário:

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



Diante de tal autorização, o legislador ordinário editou uma série de normas que modificou inúmeras vezes o regime em relação à aplicação dos juros; peço vênia para tomar emprestado o minucioso trabalho realizado pelo advogado Bruno Fajersztajn em relação à evolução legislativa sobre o tema, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 132:

*“Deixando de lado as disposições mais antigas, tomemos como marco inicial da evolução histórica da legislação em questão o Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, cujo art. 16 dispunha que:*

*Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.*

*Repare-se que o dispositivo acima transcrito, ao determinar a incidência de juros de mora sobre débitos para com a Fazenda Nacional, referiu-se àqueles “de qualquer natureza”.*

*Em 09 de março de 1989, foi editada a Lei nº 7.738/89, a qual modificou a legislação tributária federal, e em seu art. 23 determinou que os juros de mora deveriam ser exigidos tão-somente sobre os tributos, sem fazer qualquer menção às multas.*

*Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

*A Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, praticamente repetiu a redação da lei anterior:*

*Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

*Posteriormente, essa sistemática foi alterada com a edição da Lei nº 8.218, de 30 de agosto de 1991, que, ao prever a incidência de juros de mora, abrangeu os débitos de qualquer natureza. Confira-se o art. 3º:*

*Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:*



*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; (...).*

*Posteriormente, foi aditada a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a qual regulou débitos cujos fatos geradores ocorreram a partir de janeiro de 1995. Veja-se o que dispõe o seu art. 84:*

*Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna.*

*Diferentemente daquilo que previram o Decreto-Lei nº 2.323/87 e a Lei nº 8.218/91, que tratavam de “débitos de qualquer natureza”, a Lei nº 8.981 referiu-se a “tributos e contribuições.*

*Em 27 de dezembro de 1996, foi editada a Lei nº 9.430/96, a qual tratou da incidência de juros de mora no art. 61 e no seu parágrafo 3º. Confira-se:*

*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.*

*(...)*

*§ 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.*

*Como se pode observar nos dispositivos transcritos, a incidência de juros ocorre sobre os “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.*

*Logo após a Lei nº 9.430/96, o Governo Federal emitiu a Medida Provisória nº 1.542-18, de 16 de janeiro de 1997, que foi sendo reeditada, até sua conversão na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.*

*Verificou-se o teor dos arts. 29 e 30 daquela Lei:*

*Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto*



*de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

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

*A norma transcrita tratou da incidência de juros de mora sobre “débitos da qualquer natureza”. Tal como no caso da Lei nº 8.383/91, a Lei de 2002 especificou ser aplicável tão somente aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994”.*

Assim, tem-se que a regra vigente no momento da constituição do crédito tributário no presente caso é a determinada pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96, a qual regula a incidência de acréscimos moratórios sobre **débitos decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997; daí retiramos nossa conclusão, pois a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, e sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo. Portanto, resta claro a inaplicabilidade da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Por fim, cabe a indagação sobre a possibilidade da incidência dos juros determinados pelo artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício, tendo em vista que esta não foi abarcada pela legislação que determinou a incidência da taxa Selic sobre o tributo ou contribuição.

Ora, o legislador complementar estipulou a taxa de 1% sobre o crédito tributário e determinou que a lei ordinária poderia dispor diversamente; ao determinar que a taxa a ser utilizada era a Selic sobre os tributos e as contribuições, o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 não só legislou diferente em relação à taxa mas também em relação à base de cálculo (*o crédito tributário foi substituído pelos tributos e contribuições*); o que pretendeu o legislador ordinário foi se utilizar do direito a ele concedido pelo próprio CTN e alterar todo o regime de incidência de juros, não apenas alterando a taxa a ser aplicada como também a base sobre a qual recaem os juros.

Outrossim, mesmo que se entenda ser cabível a taxa estipulada pelo CTN em seu artigo 161, esta deveria constar do lançamento; entender que não é devida a taxa Selic, imputada pelo órgão tribuante, e alterá-la para a taxa de 1% determinada pelo CTN significa inovar o lançamento, o que é vedado a este órgão administrativo de julgamento.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário para excluir a incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

  
JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

## TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do art. 81, anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009 (D.O.U. de 23.06.2009), intime-se o(a) Senhor(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do Acórdão nº 101-96.915.

Brasília, 06 ABR 2011



JOSÉ ANTONIO DA SILVA  
Chefe de Equipe da 1ª Câmara do  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

### Ciência

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nome:  
Procurador(a) da Fazenda Nacional

### Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;  
 com Recurso Especial;  
 com Embargos de Declaração;  
 \_\_\_\_\_