



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

Processo n° 16561.720199/2012-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.338 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2018
Matéria IRPJ/CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente ROCHE DIAGNÓSTICA BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

AJUSTES DE PREJUÍZOS FISCAIS. PROCEDÊNCIA.

Comprovado que decisões posteriores provocaram a revisão dos valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas utilizados na apuração do lançamento, deve ser o mesmo recalculado para aproveitamento dos novos valores de prejuízos existentes.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

É possível a incidência de juros sobre a multa de ofício conforme normas da Lei nº 9.430/96 e precedentes deste CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos rejeitar as preliminares suscitadas. Vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Letícia Domingues Costa Braga. Em relação ao mérito, por unanimidade: i) considerar nula a autuação relativa aos ajustes de preços de transferência em razão da incorreção do método adotado para o seu cálculo; ii) determinar o recálculo dos ajustes de prejuízos fiscais utilizados a maior em razão do restabelecimento de seu saldo por força de decisão proferida no processo nº 19515.001937/2007-13. Por maioria de votos, negar provimento à incidência de juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Participaram do julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Aílton Neves da Silva. Ausentes justificadamente os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente em Exercício), Ailton Neves da Silva, Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Leticia Domingues Costa Braga, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Lizandro Rodrigues de Sousa,

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso.

Trata-se de lançamentos que exigem do interessado acima as seguintes exações:

1.1 IRPJ, no valor de R\$ 3.921.719,90, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora (fls. 3667/3680);

1.2 CSLL, no valor de R\$ 1.584.180,27, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora (fls. 3681/3692);

2. Segundo a auto de infração de IRPJ, as infração apuradas foram assim descritas:

2.1 001 – Adições – preços de transferências. Custos, despesas, encargos. Bens, serviços, direitos adquiridos no exterior. Pessoa vinculada.

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2008	9.538.167,23	75,00

2.2 002 – Saldo insuficiente. Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral.

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2009	2.068.199,05	75,00
31/12/2010	6.340.263,16	75,00

3. Os fatos e circunstâncias que fundamentam o lançamento foram discriminados no Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 3379/3395, o qual, resumidamente, expõe o seguinte:

INFRAÇÃO 001 – ADIÇÕES. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

3.1 Segundo a fiscalização, a auditoria se deu no sentido de verificar a dedutibilidade de custos dos bens importados em operações praticadas com

pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, consoante legislação que cita.

3.2 O período fiscalizado engloba o ano-calendário 2008.

3.3 Informa a autoridade que, conforme a DIPJ/2009, a fiscalizada não apurou ajuste ao lucro líquido decorrente da aplicação de métodos de Preços de Transferência (linha 09 da Ficha 09A- Demonstração do Lucro Real, e linha 10 da Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), nem declarou operação na Ficha 29A - Operações com Exterior - Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida da DIPJ/2009.

3.4 Após relatar os procedimentos de auditoria e de intimações relativamente à verificação de preços de transferência, informa a autoridade que, para a referida auditoria de custos de importação de pessoas vinculadas, lavrou o Termo Constatação e Intimação Fiscal nº 05/2012 em 22/08/2012 (fls. 2289/2468), em que selecionou 256 produtos importados seguindo os parâmetros estipulados no referido termo, conforme se vê na "Tabela - Mercadorias Importadas - Seleção - Fonte: Roche" (fls. 2357/2361), a qual foi produzida a partir dos arquivos apresentados pela fiscalizada em 13/03/2012.

3.5 Ressalta aquela autoridade que a fiscalizada, em resposta a intimação, informou

"iv - Que os produtos relacionados na planilha "Seleção 20", que integram o arquivo digital "l_Importacoes_Roche_2008.xls" são produtos acabados e que não passam por qualquer processo de industrialização, alteração, transformação ou agregação de valor posterior a sua importação" (fls. 24392440).

APLICAÇÃO DO MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO COM MARGEM DE 20% (PRL 20)

3.6 Para a apuração do método PRL, esclarece a fiscalização que utilizou as informações de vendas fornecidas pela empresa, extraídas do demonstrativo "Vendas produto 2008" (fls. 1322/2288), apresentado em 27/07/2012.

3.7 Destaca a autoridade fiscal que segregou por código de produto as vendas constantes do demonstrativo "Vendas produto 2008", objetivando a apuração dos totais das quantidades revendidas, do valor da mercadoria, dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre vendas, e das comissões e corretagens pagas. Todas as devoluções de mercadorias revendidas, ocorridas no ano-calendário 2008, foram consideradas e subtraídas do total revendido.

3.8 Relata a autoridade que determinadas divergências encontradas nos arquivos informados pela fiscalizada foram por essa justificadas verbalmente como sendo oriundas de exclusão de vendas consideradas atípicas, efetuadas "a entidades do governo com preços abaixo do que é normalmente praticado" (fls. 3288).

3.9 Informa a fiscalização que a interessada não considerou as "Vendas Atípicas" no cálculo dos Preços Parâmetros e na apuração dos ajustes de Preços de Transferência.

3.10 Sobre a matéria, assim se expressou a fiscalização no referido termo:

Para fins de preços de transferência, a definição de operações atípicas está associada a dois aspectos causadores de distorção de preços: circunstâncias econômicas inusuais da empresa e condições extraordinárias de mercado que ocasionem alteração de preços normalmente praticados.

No caso de licitação, não se verificam circunstâncias especiais da empresa nem condições extraordinárias de mercado, responsáveis pela distorção de preços. O que se observa, no processo de licitação, é a formulação de propostas, pelos participantes, a um determinado ente público, em condições iguais a todos os que nele concorrem. Dessa forma, não ocorrem circunstâncias impositivas ou alheias à administração da empresa de forma a alterar condições de mercado.

Ressaltamos que as condições fixadas em instrumento convocatório são iguais a todos os que dele participam livremente.

Reproduzimos abaixo a Solução de Consulta nº 01 da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil, que em caso análogo assim expressou posição:

Solução de Consulta nº 01, de 30 de abril de 2007.

COSIT - Receita Federal do Brasil

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas decorrentes de licitação não são consideradas operações atípicas.

Dispositivos Legais: art. 52 do Decreto nº 72.235, de 6 de março de 1972; art. 31 da Instrução Normativa SRF nº- 243, de 11 de novembro de 2002. (grifo nosso)

3.11 Pelo exposto, decidiu a fiscalização utilizar como base de vendas o demonstrativo "Vendas produto 2008", da maneira em que foi apresentado pela FISCALIZADA em 27/07/2012, sem excluir as operações que a empresa considera atípicas.

3.12 A fiscalização informa que as operações de venda auditadas foram reproduzidas no ANEXO 02- VENDAS ROCHE AC2008 (fls. 3401/3656), o qual faz parte do Termo de Verificação Fiscal. De sua vez, a partir desse anexo, foi feita a totalização por código de produto vendido, a quantidade das vendas, valor bruto e líquido de vendas, tributos deduzidos e descontos incondicionais, a qual está consignada no ANEXO 03 - SÍNTESE VENDAS ROCHE AC 2008 (fls. 3657), que também compõe o TVF .

DA APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO – PRL COM MARGEM DE 20%

3.13 Com base nas informações apresentadas pela empresa em 19/10/2012, em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 005/2012 (fls. 2289/24385) e nas devidas correções efetuadas posteriormente nos demonstrativos de vendas, a fiscalização apurou os preços parâmetros dos produtos revendidos.

3.14 Destaca a autoridade que os dados das vendas constantes das memórias de cálculo apresentadas foram separados por código de produto, objetivando, por produto revendido, a apuração dos totais das quantidades revendidas, do valor da mercadoria, dos descontos, dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas. Todas as devoluções de mercadorias revendidas, ocorridas no AC 2008, foram consideradas e subtraídas do total revendido, conforme o demonstrativo "Vendas produto 2008" apresentado pela fiscalizada (fls. 1322/2288).

3.15 Segue a fiscalização informando que o detalhamento das vendas, extraídas a partir do arquivo apresentado em 27/07/2012, se encontra nos ANEXO 02 - VENDAS ROCHE AC2008 (fls. 3401/3656) e ANEXO 03 - SÍNTESE VENDAS ROCHE AC 2008 (fls. 3657).

3.16 O detalhamento da apuração do preço parâmetro, seguindo os ditames do art. 12, da IN SRF nº 243/2002, pode ser visto nas páginas 8 e 9 do TVF (fls. 3386/3387).

3.17 O exemplo de apuração de preço parâmetro visto no TVF (fls. 3387) é repetido abaixo:

Tabela: PRL - Apuração Preço Parâmetro PRL 20: fonte Fiscalização

Código Produto	Descrição	Qtde. Revendida (b)	Valor Bruto das Vendas (c)	Descontos Incondicionais (d)
3321223001	Auto-Trol TS Plus Nivell_Omnj C	627,0	175.556,70	0,00
Base de Cálculo (e)=(c-d)	Margem de 20% (f)=(e*20%)	Tributos deduzidos (g)	Preço Parâmetro Total (h)=(e-f-g)	Preço Parâmetro (i)=(h/b)
175.556,70	35.111,34	40.548,90	99.896,46	159,32

3.18 A apuração do preço parâmetro está demonstrada no ANEXO 04 - PREÇO PARÂMETRO - PRL 20 - Fonte Fiscalização (fls. 3658).

APURAÇÃO DO PREÇO PRATICADO

3.19 Para apuração do preço médio praticado na importação, a fiscalização recebeu as planilhas de fls. 2449/2473 e 2474/2818, nas quais foi averiguado que o estoque inicial foi considerado na apuração do *preço médio praticado*, conforme § 3º, art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002. Relata a fiscalização que a ausência de segregação de valores que compõem o preço médio e de indicação dos componentes do preço praticado, impossibilitou que se verificasse se o frete, o seguro e os impostos na importação foram inclusos (§4º, art. 4º da IN SRF 243, de 2002).

3.20 Diante de divergências sem esclarecimentos entre as importações informadas pela fiscalizada e as informações extraídas do Siscomex, a fiscalização, para fins de apuração do *preço praticado médio*, decidiu utilizar as informações de importações extraídas deste último (Siscomex) juntamente com o estoque inicial informado pela fiscalizada (fls. 343/362).

3.21 As importações extraídas do Siscomex, depois de retiradas as operações atinentes ao ano-calendário 2009, se encontram no ANEXO 01 - IMPORTAÇÕES AC 2008 - Fonte: Siscomex (fls. 3396/3400).

3.22 O ANEXO 05 - SÍNTESE IMPORTAÇÕES ROCHE 2008 - Fonte: Siscomex (fls. 3659) traz a consolidação das informações do Siscomex detalhadas no ANEXO 01.

3.23 A descrição da forma como foi calculado o *preço praticado médio*, segundo a IN SRF nº 243, de 2002, pode ser vista no TVF, página 10 (fls. 3388).

3.24 A fiscalização destaca que o *preço praticado médio* foi apurado somente para os produtos que tiveram importação no ano-calendário 2008 sujeita a Preços de Transferência. A apuração elaborada pela Fiscalização se encontra no ANEXO 06 - CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS - Fonte Fiscalização (fls. 3660).

3.25 O exemplo de apuração de *preço praticado médio* visto no TVF (fls. 3388) é repetido abaixo:

Tabela: PRL - Apuração Preço Praticado: fonte Fiscalização

o Produto	Códig	Descrição	Qtde Estoque Inicial(a)	Valor Unitário Inicial (b)	Estoque	Qtde Importada (c)	Valor CIF+II (RS) (d)	Preço Praticado Unitário (e)=(a*b+c*d)/(a+c)
3321223001		Auto-Trol TS Plus Nível1_Omni C	10,0	200,04		798,0	192,00	192,10

AJUSTES EFETUADOS NA APURAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA MENOS O LUCRO (PRL)

3.26 Obtido o preço praticado dos bens, adquiridos no exterior de pessoas vinculadas, a fiscalização esclarece que deve ser ele comparado ao preço parâmetro apurado com base nas vendas desses bens efetuadas no mesmo período.

3.27 Os Ajustes de Preços de Transferência verificados pela fiscalização, relativos ao método de Preço de Venda menos Lucro (PRL), estão discriminados no ANEXO 07 - AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - Fonte Fiscalização (fls. 3661).

3.28 O exemplo de apuração de ajustes de preço de transferência de um dos produtos visto no TVF (fls. 3388) é repetido abaixo:

Tabela: Apuração do Ajuste -fonte Fiscalização

g	Códi	Método	Qtde	Preç o Praticado CIF+II	Preç o Parâmetro (Un)	Mg Divergência 5%	A juste Unitário	Total	Ajuste
1223001	332	PRL 20	627,0	192,10	159,32	7,97	3	2,78	20.545,93

3.29 Com a apuração dos ajustes, chegou a fiscalização ao valor total tributável de **R\$ 8.939.343,76**, a ser acrescentado ao Lucro Líquido do Exercício (fls. 3661).

DO MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO (CPL)

3.30 Nesse ponto, a fiscalização fez as seguintes considerações, *verbis*:

A verificação do método em tela foi feita por amostragem de acordo com o estipulado no Termo de Intimação nº 003/2012 e Termo de Intimação nº 004/2012,

onde solicitamos dados sobre custos e informações técnicas dos produtos selecionados.

Em atenção às solicitações, a FISCALIZADA apresentou os documentos de custos no arquivo "Intimação 0003 2012" e as informações técnicas que, compactadas, anexamos ao presente processo nos cinco arquivos denominados "READ_ENVELOPE_RESPOSTA_TIF04".

Confrontamos os documentos apresentados com as informações do arquivo "04 - Memória de Cálculo PT 2008 DIPJ_2008 .xis", planilha "CPL", apresentados em atenção ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 005/2012, e nenhuma irregularidade foi encontrada. Confrontamos as memórias de cálculo do arquivo "04 - Memória de Cálculo PT 2008 DIPJ_2008 .xis", planilha "CPL", com os dados do SISCOEX, e nenhuma divergência foi apurada.

Observamos nas memórias de cálculo apresentadas em 09/10/2012, que foi apurado ajuste a título de Preços de Transferência no total de R\$ 126.100,99.

Sobre os valores de preços parâmetros e de ajustes calculados, que estão de acordo com a IN SRF 243/2002, não foram efetuadas correções por esta Fiscalização, ratificando, portanto, a apuração realizada pela FISCALIZADA.

3.31 O ANEXO 08 – AJUSTES NÃO AUDITADOS – FONTE Roche, fls. 3666, consigna os referidos ajustes feitos pela própria fiscalizada durante a fiscalização, onde se consigna a matéria a ser tributada referida antes no montante de R\$ 126.100,99.

3.32 Nesse ponto, a fiscalização fez as seguintes considerações, *verbis*:

AJUSTES REALIZADOS PELA ROCHE DIAGNÓSTICA BRASIL LTDA

3.33 A auditoria fiscal se deu com relação a uma mostra de 256 produtos de um rol de 2.540 produtos importados de pessoas vinculadas. Para os produtos não auditados pela fiscalização, a própria fiscalizada apurou ajustes de Preços de Transferência em 161 deles, conforme pode ser visto no ANEXO 08 - AJUSTES NÃO AUDITADOS - FONTE Roche, fls. 3665.

3.34 Dessa apuração foi originada a matéria a ser tributável no montante de R\$ 472.722,48.

3.35 Como resumo dos ajustes feitos pela própria fiscalizada, mas não informados na DIPJ, temos o demonstrativo abaixo (página 12 do TVF, fls. 3390) com os valores de serem tributados:

Ajustes efetuados pela Roche Diagnóstica Brasil Ltda.

Método Cálculo	Número de Produtos	Quantidade Consumo (un)	Total do Ajuste
CPL	03	27,0	126.100,99
PRL com margem de 20%	158	14.662,0	472.722,48
Total...			598.823,47

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – TOTAIS A LANÇAR

3.36 Eis, então, o total de matéria tributável na apuração de Preços de Transferência destes autos:

<i>Relatório</i>	<i>Matéria tributável</i>	<i>R\$</i>
3.28	Apurada pela fiscalização	8.939.343,76
3.34	Apurada pela fiscalizada	598.823,47
	Total apurado	9.538.167,23

INFRAÇÃO 002 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BC NEGATIVA DE CSLL

3.37 A fiscalização identificou que, a partir do Sistema SAPLI, a fiscalizada efetuou, nos anos-calendário de 2009 e 2010, compensações indevidas, a maior, de prejuízos fiscais acumulados e de base de cálculo negativa da CSLL, conforme quadro abaixo, o que ensejou a lavratura de infração específica para tal ocorrência, cujas planilhas e documentos constam do presente processo.

Tabela: Prejuízos Operacionais Compensados Indevidamente

<i>Declarações</i>	<i>Valor da Compensação de Prejuízo Fiscal (IRPJ)</i>	<i>Valor da Compensação da Base de Cálculo Negativa da CSLL</i>
DIPJ/2010 (AC 2009 Exercício 2010) ND 1353244	2.068.199,05	2.036.330,49
DIPJ/2011 (AC 2010 Exercício 2011) ND 1226604	6.340.263,16	6.340.263,16

4. A apuração do IRPJ e da CSLL se deu com base no lucro anual.

5. Além das normas já citadas no relatório, o enquadramento legal de cada infração pode ser visto no campo específico de cada lançamento.

Impugnação

6. Inconformado com a autuação, o interessado, por meio da peça de fls. 3703/3739, alegou, em síntese:

Nulidades

I- Descumprimento do art. 18, caput, e § 4º da Lei nº 9.430, de 1996.

6.1 que segundo o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, para que a fiscalização glose determinada despesa deverá ser demonstrado que a mesma é superior ao preço praticado segundo os três métodos previstos na norma;

6.2 que, por isso, é nulo o lançamento, haja vista que tal determinação não foi cumprida;

II- Desconsideração dos descontos concedidos pelo exportador.

6.3 que a fiscalização efetuou o lançamento considerando como custo a média ponderada do preço de todas as importações realizadas no ano, e não o valor dos

custos efetivamente deduzidos em conta de resultado, o que além de em si representar procedimento em desacordo com a legislação aplicável no caso concreto ainda resultou em glosa superior ao valor efetivamente registrado como custo, tendo em vista que posteriormente ao desembaraço a impugnante recebeu do exportador alguns descontos que ensejaram a escrituração em conta de resultado de custo inferior àquele constante das declarações de importação, conforme se comprova pelos documentos anexos (doc. 03);

6.4 que, em consequência, há manifesta nulidade dos autos de infração;

III – Saldo insuficiente de prejuízo fiscal. Ausência de motivação.

6.5 que embora no documento apresentado pela Impugnante conste escriturado saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2007 no valor de R\$ 9.967.707,04, a Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ, elaborada pela fiscalização, considerou apenas o valor de R\$ 2.259.749,88, não tendo sido mencionado em uma linha sequer a razão pela qual considerou valor diverso daquele apontado;

6.6 que o seu saldo de prejuízo (R\$ 9.967.707,04) seria suficiente a compensar a suposta infração decorrente da autuação e não seria apurada nenhuma exigência de IRPJ e de CSLL por suposta compensação indevida de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa no ano-base de 2009;

6.7 que o autuante sequer juntou o SAPLI aos autos, que poderia eventualmente fornecer elementos a justificar o procedimento da fiscalização e viabilizar a elaboração de defesa por parte da impugnante;

6.8 que, por isso, o procedimento adotado pela fiscalização acarreta nulidade dos autos de infração nessa parte por falta de motivação e cerceamento do direito de defesa;

Prejudicial

IV - Necessidade de sobrestamento do feito

6.9 que há a necessidade de sobrestamento do presente feito até julgamento final dos autos de infração de IRPJ e CSLL apontados (doc. 06), tendo em vista a flagrante relação de prejudicialidade e dependência entre os feitos, ou quando menos, de se suspender a exigibilidade do suposto crédito tributário até julgamento final daquele processo, sob pena de cobrança indevida de tributos;

6.10 que embora a fiscalização não tenha declinado o motivo pelo qual partiu de saldo de prejuízo fiscal acumulado e base de cálculo negativa inferior ao que estava escriturado no LALUR, constatou a Impugnante, no intuito de compreender a origem da glosa e se defender do lançamento, que em autuação anterior, lavrada em 30/07/2007, relativa à exigência de IRPJ e de CSLL do ano-base de 2002, a fiscalização, em razão de apuração de matéria tributável e de exigência de IRPJ e de CSLL, compensou de ofício prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL em valor superior ao valor tido como insuficiente nos presentes autos (doc. 06);

6.11 que é evidente que a existência da obrigação constituída nos presentes autos depende lógica e necessariamente da eventual procedência daquela autuação anterior, que foi devidamente impugnada pela Impugnante e pende de decisão final na esfera administrativa;

6.12 que, por esta razão, é impositivo o sobrestamento do presente feito até que sejam definitivamente julgados os autos de infração de IRPJ e de CSLL lavrados em 30/07/2007 (doc. 06);

Mérito

V – Apuração do custo de importação. Inclusão indevida de frete, seguro e imposto de importação.

6.13 que nas planilhas de apuração do custo total de importação estão incluídos todos os gastos/despesas de importação, inclusive frete, seguro e imposto de importação; contudo, tais despesas são sempre dedutíveis, a teor do § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996;

6.14 que a comparação a ser efetuada deve se dar entre o preço parâmetro apurado pelo método PRL e aquele pago pelo importador à empresa ligada (valor FOB), uma vez que os valores relativos ao frete, seguro e ao imposto de importação são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre importador e exportador, portanto devem ser necessariamente deduzidos integralmente, como expressamente prevê a lei;

6.15 que esse entendimento vem sendo adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme julgamento que cita;

VI – Consideração indevida do estoque inicial

6.16 que a fiscalização considerou indevidamente o estoque inicial registrado na contabilidade em 01/01/2008 para apuração do preço praticado;

6.17 que a fiscalização, assim, comparando o preço praticado com o preço parâmetro, aplicou o ajuste unitário encontrado à totalidade das saídas, inclusive aquelas correspondentes ao estoque inicial existente em 01/01/2008 e, portanto, decorrentes de importações anteriores, o que levou à apuração de um crédito tributário que não é nem líquido nem certo, e certamente superior ao que seria devido no ano;

VII – Apuração de preço parâmetro com base em operações atípicas.

6.18 que, ao apurar o preço parâmetro, o fiscal deixou de excluir as vendas realizadas a órgãos públicos, com preços notoriamente inferiores aos preços de mercado, o que acabou por levar à apuração de preços-parâmetro muito inferiores ao preço real;

6.19 que qualquer operação praticada com margem de lucro muito inferior àquela prevista por lei é uma operação atípica para efeito de sua aplicação, pois, se considerada, necessariamente acarretaria grande distorção no preço parâmetro;

6.20 que é o que justamente ocorre com a venda de medicamentos e produtos para diagnóstico a órgãos governamentais, pois tais operações de venda acabam sendo realizadas em condições que não retratam em absoluto o preço que seria normalmente

praticado em condições de mercado; logo, essas operações se enquadram no conceito de operação atípica da IN SRF nº 243, de 2002, art. 31;

VIII - Descabimento da exigência de juros sobre multa

6.21 que consoante doutrina e julgados que cita, não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício;

VIII - Do uso indevido da taxa Selic no cálculo dos juros de mora.

6.22 que são indevidos os juros calculados à taxa Selic.

A Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro, analisando as alegações da impugnação em contraste com as acusações do lançamento, emitiu decisão no sentido de manter integralmente a autuação.

Cientificado da decisão, o recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual aduziu as seguintes razões:

Preliminares:

1 - Nulidade do lançamento por estar em desacordo com o art. 18, § 4º da lei nº 9.430/96 => Entende que a autuação estaria incorreta porque a fiscalização deveria demonstrar que os preços praticados seriam maiores do que qualquer um dos métodos previstos na Lei nº 9.430/96. Apresenta precedente neste sentido.

Preços de Transferência

2 - Alega que nem a fiscalização nem a DRJ consideraram que após o desembaraço aduaneiro a recorrente obteve alguns descontos o que fez com que os custos levados à resultado fossem inferiores aos custos utilizados pela fiscalização que foram calculados pela média de importações do ano. Entende que assim procedendo está sendo exigido da empresa a adição de valor que jamais foi excluído das bases do IRPJ e CSLL. Alega que a DRJ estaria incorreta ao considerar que não restou comprovado a existência do desconto, pois os documentos teriam sido apresentados com a impugnação.

3 - Lançamento em desacordo com o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96. Alega que devem ser excluídos da comparação para fins de apuração dos preços de transferência os valores de fretes, seguros e imposto de importação. Devendo ser utilizado o preço FOB. Enumera razões para considerar equivocados os argumentos aduzidos pela DRJ.

4 - Consideração Indevida do estoque inicial. Alega que foi considerado como estoque inicial o existente em 01/01/2008 que, naturalmente contém valores de importações ocorridas no ano de 2007. Assim, com base em precedente da DRJ, entende que deveria haver a segregação das importações para que sejam consideradas apenas as do ano de 2008.

5 - Apuração do Preço parâmetro com base em operações atípicas. Entende que a fiscalização errou ao não excluir da apuração do preço parâmetro as vendas realizadas a

órgãos públicos por meio de licitação. Alega que não podem ser consideradas operações atípicas apenas aquelas admitidas pela fiscalização de forma restritiva. Que essas operações com licitação provocam a realização de vendas com margens muito inferiores às normalmente praticadas e, assim, deveriam ser excluídas da apuração.

Saldo Insuficiente de Prejuízo Fiscal

1 - Motivação dos atos administrativos como condição de sua validade. Alega que a fiscalização partiu de saldos de prejuízos fiscais e BC negativas de valor inferior aos saldos constantes no LALUR que lhe foram apresentados. Alega que se fosse apurado o saldo devidamente registrado no LALUR este seria suficientes para compensar toda a infração imputada. Alega que a decisão alegou que a empresa sabia da redução dos saldos feita no processo nº 19515.001937/2007-13 e que foi desta redução que partiu a apuração.

2 - Prejudicial de necessidade de conclusão do julgamento do processo 19515.001937/2007-13 para que se possa fazer o julgamento deste.

Impossibilidade de incidência de juros sobre a multa. Alega que a legislação não prevê a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Apresenta diversos precedentes do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, por isso dele tomo conhecimento.

Passando à análise dos argumentos de recurso ante o decidido pela Delegacia de Julgamento, iremos realizar a análise de acordo com a ordem apresentada no recurso.

Preliminares:

1 - Nulidade do lançamento por estar em desacordo com o art. 18, § 4º da lei nº 9.430/96. Entende que a autuação estaria incorreta porque a fiscalização deveria demonstrar que os preços praticados seriam maiores do que qualquer um dos métodos previstos na Lei nº 9.430/96. Apresenta precedente neste sentido.

Transcrevo aqui trecho da decisão da DRJ em relação ao ponto contestado.

20. Com efeito, pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“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:

(...)

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente. (...).”

21. No entanto, a supracitada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método (que, no caso, foi o denominado PRL20), face ao disposto no § único do artigo 40, da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

“Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou impréstáveis

para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa” (grifei).

Conforme o já apresentado na decisão da Delegacia de Julgamento, não há norma a obrigar que a fiscalização realize a apuração por todos os métodos existentes, mas sim a obrigação de realizar a apuração por um dos métodos existentes.

Assim foi realizada a apuração conforme demonstram os documentos e relatórios apresentados pela fiscalização que, comparados aos valores apurados pela empresa, resultaram no lançamento das diferenças.

Em razão de não haver ilegalidade no procedimento de apuração do preço-parâmetro por apenas um método, entendo não assistir razão ao recorrente neste ponto.

Preços de Transferência

2 - Descontos obtidos após o desembaraço. Alega que nem a fiscalização nem a DRJ consideraram que após o desembaraço aduaneiro a recorrente obteve alguns descontos o que fez com que os custos levados à resultado fossem inferiores aos custos utilizados pela fiscalização que foram calculados pela média de importações do ano. Entende que assim procedendo está sendo exigido da empresa a adição de valor que jamais foi excluído das bases do IRPJ e CSLL. Alega que a DRJ estaria incorreta ao considerar que não restou comprovado a existência do desconto, pois os documentos teriam sido apresentados com a impugnação.

Com relação a este assunto verifica-se que o pleito do recorrente prende-se ao fato de, ao existirem descontos obtidos pela empresa após a realização do despacho aduaneiro de importação, o valor das aquisições de peças que foram efetivamente utilizados como custos a serem deduzidos na apuração do lucro real foram inferiores aos considerados pela fiscalização e pela DRJ.

O que acontece nestes casos é, por exemplo, um peça que teve custo de importação de R\$ 100,00 e, sobre este custo a empresa obteve descontos que fizeram com que a despesas fosse reduzida para R\$ 80,00. Neste caso a diferença entre o preço parâmetro apurado (se por acaso fosse \$ 50,00) deveria ser apurada em comparação ao custo efetivo deduzido (R\$ 80,00) e não em relação ao custo da importação da peça (R\$ 100,00).

Reforça este entendimento pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais em julgamento proferido recentemente em processo de empresa do mesmo grupo, formalizado no Acórdão da 1ª Turma de nº 9101-003.309, de 17 de janeiro de 2018, o qual passo a adotar, em parte, como razão de decidir neste acórdão.

I. Recurso Especial da Contribuinte:

Adentrando-se no recurso especial da contribuinte, a primeira divergência que se aventa refere-se aos vícios relativos aos ajustes determinados pelo artigo 18 da Lei n. 9.430/96. Sustenta a recorrente, resumidamente, que

"Prescreve o art. 18 da Lei nº 9.430/96 que a dedutibilidade dos custos, despesas e encargos de bens, serviços e direitos importados de pessoas vinculadas está limitada ao chamado preço parâmetro, determinado por um dos métodos previstos nos incisos I a III do "caput" do referido dispositivo legal, devendo a parcela dos custos que exceder o preço parâmetro ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL (§ 7º).

*Nesse contexto, para que se possa determinar o montante dos custos relativos a bens adquiridos de pessoas vinculadas situadas no exterior, é preciso primeiramente determinar o **preço parâmetro (dado "A")**, tomando por base um dos métodos previstos nos incisos I a III do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e compará-lo ao preço dos referidos bens (dado "B").*

Na hipótese de o preço pago (dado "B") superar o preço parâmetro (dado "A") em mais de 5% (cinco por cento), a parcela dos custos correspondentes (dado "C") que exceder o limite máximo de dedutibilidade (dado "A") deverá ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL.

Realmente, embora o "teste" quanto à observância do limite máximo do custo dedutível seja feito comparando-se o preço parâmetro apurado (dado "A") com o preço constante dos documentos de aquisição (dado "B"), à toda evidência a adição ao lucro real só pode se dar relativamente à parcela do custo efetivamente deduzida (dado "C") que exceda àquele preço parâmetro (dado "A").

Ou seja, para efeitos dos ajustes previstos na legislação tributária atinente aos preços de transferência, pouco importa o preço constante dos documentos de importação (dado "b"), mas sim o custo efetivamente deduzido pela pessoa jurídica (dado "C") relacionados aos bens importados junto a pessoas vinculadas.

Considere-se, apenas para fins exemplificativos, que (i) o preço de importação de determinado bem (dado "B"), constante no respectivo documento de aquisição, corresponde a R\$ 100,00; e (ii) o valor efetivamente deduzido como custo (dado "C") e que, portanto, afetou negativamente o resultado tributável da pessoa jurídica, corresponde a apenas R\$ 60,00. Neste exemplo, se o preço parâmetro apurado (dado "A") for igual ou maior do que o custo deduzido, por hipótese R\$ 70,00, não haverá qualquer sentido lógico-jurídico exigir da pessoa jurídica a adição da diferença de R\$ 30,00, verificada entre o preço de importação (dado "B") e o preço parâmetro (dado "A"). E, justamente, essa é a situação do caso concreto.

Diferentemente do que pretender levar a crer a Fazenda Nacional nas fls. 8 e 9 de suas contrarrazões, alegando que "não há evidência de que o procedimento adotado é prejudicial ao contribuinte ora recorrente", a Contribuinte não se limitou a alegar uma mera possibilidade teórica de que estivesse incorreto o lançamento, mas sim demonstrou concretamente que isto ocorreu no caso deste processo administrativo (vide fls. 13 e 14 do Recurso Voluntário).

*Isso porque, ao invés de verificar os custos efetivamente reconhecidos pela Contribuinte em conta de resulta o, a fiscalização **presumiu, sem qualquer base legal para tanto**, que os custos unitários dos produtos importados que afetaram o seu resultado corresponderiam exatamente ao valor FOB*

constante das respectivas DI's, convertido em Reais pela taxa de câmbio da data da importação."

Isso porque o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário sob o fundamento de que seria improcedente *"a alegação da contribuinte no sentido de que devem ser considerados os preços efetivamente deduzidos"*, na medida em que compreendeu que *"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"*, de modo que *"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"*.

No entender da contribuinte, o acórdão recorrido teria sido omisso quanto à alegação de que a fiscalização *"simplesmente ignorou o estoque final dos produtos vendidos"* e que *"não se poderia jamais apurar o ajuste unitário com base em média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas naquele ano, como o fez a fiscalização, sob pena de se inflar artificialmente o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações, quando em realidade apenas as vendas realizadas após tais importações acarretariam o lançamento em conta de resultado de custo cuja média já estaria por elas afetado"*.

Sobre o tema, como autorizado pelas regras do processo administrativo fiscal, adoto as razões de decidir do voto do Conselheiro Alberto Silva Pinto Júnior, acompanhado por unanimidade no acórdão n. 1302-001.110, proferido em caso que julgou a mesma situação fática, da mesma empresa, mas com relação a outro período de apuração.

Leia-se:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:1999

(...)

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

CRITÉRIO JURÍDICO.

A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário:1999

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis ao lançamento da CSLL.

(...)

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

(...)

Da Falta de Exame do Custo Registrado

Alega a recorrente que afirma que:

a) o ilustre fiscal em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela Recorrente em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor;

b) o lançamento foi levantado a partir dos preços pagos nas importações dos insumos e não dos custos efetivamente deduzidos;

c) que não se tratando de produtos passíveis de distinção física no estoque, é 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;

d) a baixa de um determinado insumo para 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;

e) o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente as vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, uma vez que afetado por aquele valor inicial;

f) o raciocínio empregado pelo ilustre fiscal e corroborado pela r. decisão recorrida somente resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado se a Recorrente além de não possuir estoque inicial dos produtos em questão em 01/01/99 tampouco possuísse estoque final em 31/12/99;

g) que informou nos autos a existência, quantidade e valor tanto de estoques iniciais como de estoques finais dos produtos acabados (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa), possuindo também estoques iniciais e finais das substâncias importadas e mesmo de substâncias em produção (Lexotan – Bromazepan) (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa).

São procedentes os argumentos da recorrente, pois, embora o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado, se não vejamos:

‘Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição, observando-se que:

I - se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido

CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados; [...]

Ora, o excesso de custo computado em resultado, quando aplicado o critério do custo médio para avaliação de estoque e existente estoques iniciais, não será igual a diferença entre os preços praticado e parâmetro multiplicado pela baixas do estoque no período, como sustentou o autuante, se não vejamos o seguinte excerto do TVF (doc. a fls. 735), in verbis:

‘C – apuração da base de cálculo do imposto:

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

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. para os produtos sujeitos ao método do PIC, os cálculos para conversão do ajuste de US\$ para R\$ estão demonstrados nas próprias planilhas de importação, consistindo no produto do ajuste unitário em US\$ pela taxa de câmbio na data da importação e da quantidade importada. Os totais assim obtidos, para cada uma das importações efetuadas durante o ano, foram somados e divididos pela quantidade total importada, obtendo-se, destarte, o valor do ajuste unitário em R\$;

d. para a obtenção da base de cálculo do imposto, multiplicou-se o valor do ajuste unitário pelo total das vendas e outras movimentações, a qualquer título, informadas pelo contribuinte, menos o estoque inicial. As vendas e outras movimentações de estoque consideradas foram as informadas pelo contribuinte, tendo sido consideradas por esta fiscalização como fidedignas, e são as constantes das planilhas de movimentação de estoque, em anexo;’

Assim, entendo que o critério adotado pelo autuante está em desalinho com o figurino legal, pois deveria ter recalculado o custo médio para cada saída no período de apuração, a partir do lançamento do preço parâmetro (em substituição ao preço de aquisição) nas entradas durante o período de apuração, para, então, poder calcular o excesso de custo lançado em resultado (decorrentes das diferenças entre o custos médios contabilizado e recalculado).

Decerto que a IN 38/97 não é um primor de norma jurídica, mas a clareza do disposto no I do art. 5º deixa claro que a adição às bases tributáveis deve ser do excesso de custo lançado em resultado, valor diferente daquele apurado no auto de infração.

Diante de tal constatação, concluo que o lançamento deva ser cancelado, pois não cabe a esta instância julgadora determinar às autoridades lançadoras o critério jurídico que devam adotar no lançamento. Já que o TVF é parte integrante do lançamento tributário fica claro que foi adotado um critério jurídico, o qual, se alterado para atender às conclusões deste julgado, significaria um possível novo lançamento e não apenas uma correção de base de cálculo. A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estaríamos determinando um novo lançamento. Por essas razões, entendo que não é o

caso de se baixar o processo em diligência, mas de cancelamento do lançamento tributário.

Por último, ressalto que as conclusões acima levam também ao cancelamento do lançamento referente às bases decorrente da aplicação do ajuste (apurado no lançamento do ano de 1998, objeto do PAF 16327.003187/200310) sobre os estoques iniciais em 1999 (item C, subitem g, do TVF a fls. 735/736), pois, conforme o relatório do Acórdão DRJ/SPO1 7.876/05 (doc. a fls. 2.032 destes autos), foi utilizado o mesmo critério jurídico para cálculo do ajuste naquele ano.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para o cancelamento integral do lançamento.”

Por essas razões, entende-se que o lançamento deva ser cancelado com relação a essa parcela mantida do acórdão recorrido, reconhecendo-se a sua nulidade, razão pela qual, prevalecente esse entendimento no colegiado, restam prejudicados os julgamentos da matéria relativa a despesas com frete, tributos e seguro e do recurso da Fazenda Nacional, que versava acerca da incidência de juros sobre multa."

Observa-se, a partir da planilha de fls. 3780/3781, que o que ocorreu em relação a alguns produtos foi a concessão de notas de crédito em benefício da empresa o que provocou, isso sim, a redução parcial dos preços de aquisição e custos que foram levados à resultado. Ora, o fiscal responsável, conforme pode-se observar na leitura do TVF às fls. 3387/3398, procedeu ao cálculo utilizando-se apenas os custos de importação, sem observar as notas de crédito recebidas pela empresa que poderiam ter influenciado na redução deste.

Verifica-se, em verdade, que o erro que se constata na presente apuração não decorre de cálculo equivocado de preços de transferências, mas sim de utilização de método de apuração dos ajustes que apenas obtém informações dos valores das importações, sem se utilizar dos valores dos custos efetivamente levados a resultado pela empresa.

Procedendo desta forma a fiscalização, esta desconsidera a existência de estoques iniciais e finais de produtos e que modificam os valores dos custos das mercadorias vendidas que são levadas à apuração do resultado final da empresa. Tal problema no método de apuração provoca, no entender da Câmara Superior e, neste caso, do presente relator, um vício insanável de procedimento que modificou significativamente os valores de ajustes que poderiam ser obtidos utilizando-se o método simples sem considerar os estoques e utilizando o método onde estes são considerados e, assim, os ajustes se referem apenas aos custos efetivamente levados a resultado.

Por todo o exposto, e concordando com o entendimento da Câmara Superior, voto no sentido de dar provimento ao recurso tendo em vista que o método de apuração dos ajustes não considera os valores dos custos efetivamente levados a resultado.

Saldo Insuficiente de Prejuízo Fiscal

1 - Motivação dos atos administrativos como condição de sua validade. 2 - Prejudicial de necessidade de conclusão do julgamento do processo 19515.001937/2007-13 para que se possa fazer o julgamento deste.

Alega que a fiscalização partiu de saldos de prejuízos fiscais e BC negativas de valor inferior aos saldos constantes no LALUR que lhe foram apresentados. Alega que se fosse apurado o saldo devidamente registrado no LALUR este seria suficiente para compensar toda a infração imputada. Alega que a decisão alegou que a empresa sabia da redução dos saldos feita no processo nº 19515.001937/2007-13 e que foi desta redução que partiu a apuração.

Neste ponto, quando do julgamento de primeira instância havia sido requerido o sobrestamento do presente feito até que se ultimasse o julgamento daquele processo, no qual os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL foram utilizados previamente.

Consultando o estado do processo em questão verificamos que o julgamento do recurso voluntário foi ultimado, tendo sido cancelada a maior parte da autuação e sendo restaurados os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL utilizadas naquele processo, conforme decisão cuja cópia foi acostada ao presente.

Desta forma, em relação a este item do recurso, entendo por pertinente o pleito do recorrente e, neste sentido, dou provimento ao recurso para que sejam utilizadas os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, restaurados após o julgamento do processo nº 19515.001937/2007-13, para a redução dos valores que porventura sejam mantidos neste julgamento.

Impossibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

“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.”(negritamos)

“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”. (grifei)

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

“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.”(negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

“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." (grifei)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

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

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

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do

crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator