



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

Processo nº 16643.000330/2010-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.232 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente Nokia do Brasil Tecnologia Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÃO - AJUSTES - Os ajustes de preço de transferência na importação devem levar em consideração a análise individual dos bens, serviços e direitos importados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - PREÇO PRATICADO - INCLUSÃO DE FRETE E SEGURO - Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora conforme a lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Primeira Seção, por maioria de votos, em **NEGAR** provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães quanto à taxa Selic aplicada aos juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Em face do sujeito passivo Nokia do Brasil Tecnologia Ltda., foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) alcançando fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007.

As infrações de que é acusado o sujeito passivo são: (i) Falta de adição ao lucro líquido da parcela do custo de bens importados que exceda ao preço parâmetro de transferência; (ii) Compensação indevida de prejuízos fiscais.

Os autos dão notícia de que o procedimento fiscal assim se desenvolveu:

O sujeito passivo apurou seus ajustes de preço de transferência com base na metodologia de cálculo dos *Preços Independentes Comparados* (PIC) e, intimado, apresentou, a documentação comprobatória do preço parâmetro para diversos bens importados.

Os bens importados, sujeitos ao ajuste do preço de transferência, cujos preços parâmetros estavam lastreados em documentação comprobatória, tiveram seu preço parâmetro (PIC) aceito e adotado apela fiscalização para a apuração dos ajustes.

Os demais bens importados, sujeitos ao ajuste do preço de transferência, foram submetidos a metodologia de cálculo do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20% (PRL-20), vez que se tratava de mercadorias destinadas a revenda.

O procedimento resultou no ajuste do custo de 139 itens importados, discriminados nas tabelas de folhas 3528-3531.

A infração de falta de adição ao lucro líquido da parcela do custo de produtos importados que exceda ao preço parâmetro de transferência ocorreu no ano-calendário 2005, e teve como consequência a redução da base de cálculo negativa do período.

A redução da base de cálculo negativa do ano-calendário 2005, por sua vez, resultou na infração de compensação indevida de prejuízos fiscais (base negativa da CSLL), ocorrida no ano-calendário 2007.

Em impugnação tempestiva o contribuinte alegou que a análise e execução dos ajustes de preço de transferência não pode se limitar a operações isoladas, mas, sim, à totalidade das operações entre as partes vinculadas, de modo a verificar a efetiva ocorrência da transferência direta de renda pelo conjunto total das operações. Argumentou com a finalidade do controle dos preços de transferência, do princípio “*arms lenght*”, com a exposição de Motivos nº 470/96, relativa ao Projeto de Lei 2.448/96 (que redundou na Lei 9.430/96), que reconhece a finalidade do controle, com a resposta à pergunta 673, das “Perguntas e Respostas sobre Preços de Transferência” no sítio da Receita Federal, com o conceito de “renda”.

Afirmou que o ajuste de preço de transferência proposto pela fiscalização é desnecessário porque a recorrente já havia realizado o ajuste da renda tributável, por meio de ajuste contábil a crédito de resultado, na ordem de R\$ 12.896.380,32.

Informou que tal ajuste se deu mediante acordo com suas fornecedoras, partes vinculadas (Nokia Inc e Nokia Ou), que emitiram duas notas de crédito à recorrente, nos valores de US\$ 4.040.295,53 e US\$ 1.791.413,84 (fls. 3652 e 3654). E esclareceu que a contabilização do recebimento destas notas de crédito foi efetuada mediante lançamento a débito em “*contas a receber*”, nos valores de R\$ 8.934.805,30 e R\$ 3.961.575,02, e a crédito no resultado, conforme lançamento sob-histórico “Ref. Tranfer Price” no Livro Diário (fls. 3656-3659);

Aduziu que os valores de frete e seguro contratados com partes não vinculadas não podem integrar o preço parâmetro comparado, porque o caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96 somente autoriza os ajustes de preço de transferência com partes vinculadas.

Ponderou que a disposição inserta no §6º do art. 18 da Lei nº 9.460/96 deve ser interpretada conjuntamente com o *caput* do artigo, de modo que o valor do frete e seguro que integram o preço praticado deve ser aquele contratado com partes vinculadas; Desse modo, os valores de frete e seguro pagos a partes não vinculadas devem ser excluídos dos preços praticados para efeito de aplicação do preço de transferência.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO. AJUSTES. Os ajustes de preço de transferência na importação devem levar em consideração a análise individual dos bens, serviços e direitos importados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

Ciente da decisão em 19 de outubro de 2011, a interessada apresentou recurso em 17 de novembro, reeditando as razões declinadas na impugnação quanto à impossibilidade de fazer a análise isoladamente, quanto à desnecessidade do ajuste, por já ter sido efetuado

espontaneamente, e quanto á impossibilidade de os fretes e seguros contratados com partes não vinculadas integrarem o preço parâmetro. Além dessas alegações, suscitou vício no lançamento, por não ter a fiscalização demonstrado que o método por ela utilizado é o mais favorável à Recorrente.

Especificamente sobre a questão da desnecessidade do ajuste, porque já teria sido feito pela interessada, diz serem improcedentes os argumentos da decisão recorrida (1ª argumento: a recorrente não comprova que os lançamentos supostamente efetuados - referentes às notas de crédito - tiveram como efeito prático a necessária adição dos excessos ao lucro líquido; 2º argumento: a recorrente não demonstra que os ajustes supostamente efetuados se referem aos mesmos bens submetidos ao ajuste pela fiscalização).

Sobre o primeiro argumento, diz que o Livro Diário consubstancia prova suficiente, independentemente do Razão. Mas para que não paire qualquer dúvida, alega estar juntando cópia do Razão da conta 163000 e da conta 320005, que retratam os lançamentos escriturados no seu Diário, em 26/12/2005.

Sobre o segundo argumento, insiste em que o ajuste decorrente do controle de preços de transferência deve levar em conta a renda em sua integralidade, e não operações isoladamente consideradas. Pondera que se a Recorrente promoveu ajustes e esses ajustes repercutiram em seu resultado, é irrelevante em relação a quais itens foram procedidos os ajustes. Acrescenta que, se se concluir que os ajustes realizados pela recorrente não foram relativos aos itens submetidos a ajuste pela fiscalização, mantendo-se o ajuste indicado nos autos de infração, estaria equivocado o ajuste aplicado pela Fiscalização.

Argumenta que, sendo a obrigação tributária *ex lege*, antes de aplicar os ajustes que entendeu devidos, a Fiscalização deveria ter desfeito os ajustes procedidos pela Recorrente, e recompor o prejuízo fiscal e base negativa da CSLL em 2005.

Faz o seguinte demonstrativo, para evidenciar não haver matéria a ser lançada:

I - Reversão do ajuste promovido pelo contribuinte no ano-calendário de 2005:

Descrição	Prejuízo fiscal 2005	Base negativa CSLL 2005
Saldo apurado pela Recorrente após ajuste PT por ela efetuado:	(97.208.674,5)	(104.378.638,10)
Estorno do ajuste de PT efetuado pela Recorrente	(12.896.280,32)	(12.896.280,32)
Saldo sem o ajuste de PT efetuado pela Recorrente	(110.105.064,97)	(117.275.018,42)

II- Aplicação do ajuste indicado pela fiscalização relativo ao ano-calendário de 2005:

Descrição	Prejuízo fiscal 2005	Base negativa CSLL 2005
Saldo sem ajuste espontâneo de PT:	(110.105.064,97)	(117.275.018,42)
Ajuste proposto pela Fiscalização	4.972.405,63	4.972.405,63
Saldo após ajuste de PT efetuado pela Fiscalização	(105.132.659,34)	(112.302.612,79)

Ressalta que o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL assim calculados (105.132.659,34 e 112.302.612,79), são superiores aos apurados pela recorrente a partir dos ajustes por ela efetuados, o que redundaria na insubsistência dos autos de infração.

Pede, ao final a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

Recurso tempestivo. Dele conheço.

As exigências litigadas referem-se à acusação de compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no ano-calendário de 2007, em face da identificação de falta de ajuste relativo a preços de transferência no ano-calendário de 2005.

Em síntese, três são os pontos abordados pela Recorrente em sua defesa, quais sejam: (i) que a análise e execução dos ajustes de preço de transferência não pode se limitar a operações isoladas, mas, sim, à totalidade das operações entre as partes vinculadas; (ii) desnecessidade do ajuste exigido pela Fiscalização (R\$ 4.972.405,63), porquanto espontaneamente fora feito um ajuste em valor superior; (iii) Impossibilidade de incluir, na apuração pelo método PRL, os valores despendidos a título de frete e seguro pagos diretamente a terceiros não vinculados.

Passo a analisá-los:

Ao postular que a análise das operações sujeitas ao ajuste de preços de transferência seja efetuada em conjunto, pretende a Recorrente que na comparação entre preços praticados e preço parâmetro, os excessos sejam compensados com as sobras.

A decisão recorrida refutou a pretensão por falta de previsão legal.

De fato, ao limitar a dedutibilidade 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, a lei estabelece métodos alternativos, mas sempre com base na análise individual das operações, não abrindo a possibilidade de considerar a integralidade das operações ocorridas.

A contribuinte argumenta com o alcance do princípio *arms length*. Contudo, o sistema criado pela Lei nº 9.430/96, não obstante voltado para o alcance do preço de transação independente (*arm's length*), optou pela rigidez de métodos específicos e fechados. Por isso, a persecução do princípio de plena concorrência (*arm's length*), embora almejada, sofre a limitação imposta pela legislação.

Alegou ainda, a Recorrente, que o ajuste por ela espontaneamente efetuado é superior àquele exigido pela fiscalização, descabendo qualquer ajuste de ofício.

A decisão recorrida ressaltou que a DIPJ não registra nenhum ajuste relativo ao preço de transferência, e não acolheu a pretensão da contribuinte, reclamando a comprovação de que os alegados ajustes tiveram o efeito de adição ao lucro líquido, bem como, de que se referem aos mesmos bens submetidos ao ajuste pela fiscalização.

Em sede de recurso a interessada diz que o Livro Diário (trouxe cópia do Razão da conta 163000 e da conta 320005), retratam os lançamentos escriturados no seu Diário, em 26/12/2005, relativo aos ajustes de preço de transferência efetuados. Contudo não demonstrou que esses ajustes se referem aos mesmos bens submetidos ao ajuste pela fiscalização, argumentando que o ajuste deve levar em conta a renda em sua integralidade, e não operações isoladamente consideradas, sendo irrelevante em relação às quais itens foram procedidos os ajustes.

Quanto a esse ponto, está equivocada a Recorrente. Como já dito acima, os métodos de ajuste estabelecidos pela lei brasileira impõem a análise individual das operações, não abrindo a possibilidade de considerar a integralidade das operações ocorridas.

Alega a Recorrente que, caso se conclua que os ajustes realizados pela recorrente não foram relativos aos itens submetidos a ajuste pela fiscalização, mantendo-se o ajuste indicado nos autos de infração, estaria equivocado o ajuste aplicado pela Fiscalização.

Todavia, para que se tenha equivocado o ajuste aplicado pela fiscalização, é necessário demonstrar que pelo menos alguns dos bens submetidos a ajuste pela fiscalização já haviam sido submetidos a ajuste pelo contribuinte, ônus do qual a Recorrente não se desincumbiu.

Quanto aos valores do frete e seguro, o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, determina expressamente que referidos dispêndios integram o custo quando o ônus tenha sido do importador.

De fato, tais encargos, ainda que devidos a empresas não vinculadas, são agregados ao custo de importação e compõem o preço pelo qual a mercadoria importada ficou efetivamente disponível para o importador no Brasil. O custo suportado pela empresa é, certamente, repassado ao preço de revenda, que serve de base para apuração do preço parâmetro depois de descontada a margem de lucro. Assim, não considerar esses encargos no custo que servirá de comparação com o preço parâmetro tornaria distorcida qualquer comparação.

Não procede, também, o argumento da recorrente, de que antes de aplicar os ajustes que entendeu devidos, a Fiscalização deveria ter desfeito os ajustes procedidos pela Recorrente, e recompor o prejuízo fiscal e base negativa da CSLL em 2005. Isso porque, a contribuinte não comprovou que os ajustes por ela procedidos se referem aos mesmos bens submetidos a ajustes pela fiscalização.

Finalmente, postula pela ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Sobre esse tema a jurisprudência tem sido muito controvertida. Eu mesmo, por diversas vezes, tive oportunidade de enfrentá-lo, tendo me posicionado no sentido da incidência dos juros de mora à taxa Selic, sobre a multa de ofício, nos casos de lançamentos

referentes a tributos incidentes sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Após tantos debates neste CARF, que trazem a lume aspectos nem sempre considerados, convenci-me da necessidade de repensar o tema e, na sessão de 05 de março de 2013, no julgamento do processo nº16327. 001043/2009-14, o revisite, com uma reflexão sobre o alcance dos dispositivos do Código Tributário Nacional e demais atos legais que tratam dos juros de mora.

Reproduzo minhas considerações então apresentadas.

Tudo gira em torno de uma relação obrigacional, que consiste num vínculo jurídico que une duas pessoas em torno de um objeto. Quando esse objeto se traduz numa prestação em dinheiro, vista pelo lado de um dos polos da relação (o do sujeito ativo), essa prestação representa um crédito, e vista pelo lado do outro polo (o do sujeito passivo), essa prestação representa um débito. Portanto, débito e crédito são dois ângulos da mesma prestação, objeto da obrigação.

O art. 161 e seu § 1º do CTN dispõem que 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 em lei, e que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A 1ª conclusão a que se chega é que sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem sempre juros de mora (exceto na pendência de consulta, conforme § 2º do mesmo artigo 161).

A pergunta que se segue a essa conclusão é: o que é crédito tributário?

O CTN não o define diretamente, mas diz, no seu art. 139, que ele “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Por seu turno, o § 1º do art. 113 do Código dispõe que “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”.

Portanto, concretizada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo, nasce a obrigação principal (art. 114 c.c . 113, § 1º), mas não nasce o crédito dela decorrente.

Ensina Hugo de Brito Machado:

“A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isso mesmo a prestação não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento da relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139).”

*Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza;*¹

O crédito, que decorre da obrigação principal (ou seja, da concretização do fato gerador), surge com o lançamento, que, conforme define o art. 142 do CTN, implica identificar o sujeito passivo e calcular o montante do tributo devido e, se for o caso, aplicar a multa.

Portanto, a multa de ofício proporcional decorrente do descumprimento da obrigação principal compõe o crédito tributário (é parte dele).

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, o montante a ele correspondente, sob a ótica do sujeito ocupante do polo passivo da relação obrigacional, constitui um *débito para com a Fazenda*..

Dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996:

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

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

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

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

Nos termos deste artigo, a multa de ofício, se não paga do vencimento (que se dá o prazo de 30 dias da ciência do lançamento), sujeita-se a juros de mora segundo a taxa Selic (§ 3º do art. 5º da Lei 9.430/96), 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.

Não há, pois, que se falar em falta de previsão legal.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de junho de 2013.

¹ Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p. 87.

Processo nº 16643.000330/2010-50
Acórdão n.º **1301-001.232**

S1-C3T1
Fl. 10

CÓPIA