



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

**Processo n°** 10283.721246/2008-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.481 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2018  
**Matéria** IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** SHOWA DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

PRL. APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO. OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO BRASIL. EXCLUSÃO.

O Legislador, ao prescrever que, para a fórmula do PLR, *somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados* (artigo 18, § 3º, da Lei n. 9.430/96), excluiu intencionalmente as operações de revenda para empresas vinculadas, pouco importando o seu domicílio (Brasil ou exterior).

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. CABIMENTO.

A multa de ofício de 75% está prevista em lei, razão pela qual deve ser exigida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir o ajuste decorrente das operações praticadas pela Recorrente com a empresa vinculada MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA. (CNPJ 04.012.043/000148), nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 9/22) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros Selic, referentes ao ano-calendário de 2003, em razão da falta de adição ao lucro líquido da parcela dos custos que excederam o preço parâmetro calculado de ofício com base nas regras de *preços de transferência*.

Segundo a fiscalização, o sujeito passivo teria apurado o preço parâmetro em operações de importações com empresa vinculada pelo método do *Custo de Produção mais Lucro - CPL*, mas deixou de apresentar a respectiva documentação suporte do cálculo.

Esse fato levou o fisco a desconsiderar o cálculo do contribuinte e ensejou a elaboração de novo cálculo, o que foi feito com base no método *Preço de Revenda menos Lucro - PRL*, regulamentado pela IN SRF n. 243/2002, e que ensejou o ajuste (adição fiscal) objeto da autuação em questão.

O contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 155/199). Alega, em síntese, que:

(i) o contribuinte é livre para escolher o método de cálculo para fins de controle de preços de transferência, nos termos da Lei n. 9.430/1996. Houve, portanto, desconsideração indevida do método eleito. Ao descaracterizar o CPL, a fiscalização contrariou inúmeros princípios da legislação tributária federal.

(ii) a fiscalização não poderia ter apurado o preço sob a sistemática do PRL porque as operações que serviram de base de cálculo do preço parâmetro foram efetuadas com pessoas jurídicas vinculadas na forma do art. 23, V, da Lei n° 9.430/96.

(iii) a apuração do preço PRL-60 com base nos critérios da IN SRF n° 243/2002 é inconstitucional porque esta instrução normativa criou uma sistemática de cálculo do preço parâmetro não prevista em lei. Ainda que não seja possível ser declarada a inconstitucionalidade da IN SRF n° 243/2002, deve-se ao menos afastar a aplicação devido sua ilegalidade.

(iv) a multa de ofício de 75 % não tem fundamento nesse caso concreto e tem caráter de confisco.

Em Sessão de 9 de junho de 2011, a DRJ/BEL julgou improcedente a impugnação, por meio de Acórdão (fls. 237/243) cuja ementa ora transcrevo:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.*

*As autoridades julgadoras de Ia instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa expedida por autoridade hierárquica superior.*

**INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA.**

*As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.*

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS.**

*O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior.*

*MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo.*

Cientificada da decisão de primeiro grau em 18/07/2011 (fls. 246), a empresa, em 12/08/2011, interpôs recurso voluntário (fls. 249/266) reiterando os argumentos de defesa.

O recurso voluntário foi julgado procedente por maioria de votos. Reproduzo, abaixo, a ementa do respectivo Acórdão (n. 1202-001.026 - fls. 315/357):

**CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60  
PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.  
INAPLICABILIDADE.**

*A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos.*

*A IN SRF n.º 243/2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.*

Essa decisão foi objeto de Recurso Especial tanto por parte da Fazenda Nacional (fls. 359/376), que sustenta a tese da legalidade do método PLR empregado, quanto por parte da contribuinte (fls. 389/408).

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido (fls. 381). Já o recurso especial do contribuinte não foi conhecido em razão de dois motivos: (i) carência de interesse

de agir, afinal a decisão recorrida deu provimento ao recurso voluntário; e (ii) ausência de comprovação de acórdão paradigma (fls. 581/586).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais julgou o Recurso Especial da Fazenda em Sessão de 08/06/2017 (fls. 635/). Os membros daquele Colegiado acordaram, *por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.*

Os autos, então, foram a mim distribuídos para apreciação dos demais pontos trazidos no recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Superada a questão acerca da legalidade do método PRL - tese acatada pela CSRF -, os autos retornaram para análise das demais questões ventiladas no recurso voluntário, quais sejam: **(i)** não aplicabilidade do PLR porque as operações que serviram de base de cálculo do preço parâmetro foram efetuadas com pessoa jurídica vinculada na forma do art. 23, V, da Lei nº 9.430/96; e **(ii)** não incidência da multa de 75% em face da ausência de ilícito e sob pena de caracterizar confisco.

## PRL

Postula a empresa a inaplicabilidade do método PRL nas operações consideradas pelo fisco, em razão do § 3º do art. 18 da Lei 9.430/96, dispositivo legal este que determina que, para apuração do PRL, somente devem ser levados em conta os preços praticados pelo contribuinte com compradores não vinculados. Veja-se:

*"Artigo 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:*

*[...]*

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL [...]*

*§ 3º - Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados."*

No entender da Recorrente:

*"[...] resta evidente que o parágrafo 3º do artigo 18 da Lei 9430/96, vedou por completo a possibilidade de uso como preços parâmetro, em especial com a aplicação do método PRL, qualquer operação realizada com pessoas vinculadas, assim consideradas as empresas que participam de um mesmo grupo econômico conforme definido no artigo 23 da Lei 9.430/96.*

*5.9. Desse modo, o PRL não se aplica para as operações realizadas pela SHOWA já que suas operações ocorrem com pessoas jurídicas vinculadas, o que não comporta quaisquer dúvidas, diante da farta documentação comprobatória existente nos autos."*

tanto, que: A decisão de primeira instância não acatou esse entendimento. Alega, para

*No mérito de sua impugnação, a recorrente suscita a impossibilidade de utilização do método PRL-60 pois as vendas que serviram de base para o cálculo do preço parâmetro teriam sido efetuadas com pessoa jurídica vinculada, a saber, a MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA, domiciliada no Brasil, que possui aproximadamente 30% de seu capital social.*

*Ocorre que o conceito de pessoa vinculada, para efeito do cálculo do preço parâmetro, restringe-se às pessoas domiciliadas no exterior.*

*Nos termos do § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, o cálculo do preço parâmetro pelo método Preço de Revenda menos Lucro - PRL deve levar em consideração somente os preços praticados com compradores não vinculados.*

*As pessoas não vinculadas de que trata o art. 18 da Lei nº 9.430/96, por sua vez, são aquelas que não estão enquadradas nas hipóteses taxativamente definidas pelo art. 23 do mesmo diploma legal, ipso facto:*

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida

nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

*Note-se, pelo teor de todos os incisos acima, que o conceito de entidade vinculada, para efeito de preço de transferência, restringe-se às pessoas domiciliadas no exterior. Logo, **qualquer venda efetuada ao mercado interno pode ser considerada no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL.***

*De efeito, deve ser rechaçada a interpretação segunda a qual, para atender ao princípio do arm 's length, a proibição da utilização do preço de revenda entre vinculadas, determinada pelo art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/96, deve ser estendida às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. A uma, porque desprovida de qualquer amparo legal. A duas, porque a tese, se aplicada, poderia servir como margem de manobra para impedir a utilização do método PRL, caso a empresa produtora utilizasse como entreposto, na venda de seus produtos ao mercado interno, uma pessoa "vinculada".*

Nesse contexto, é bom ressaltar que a vinculação entre a Recorrente e a empresa Moto Honda da Amazônia Ltda. - adquirente de cerca de 95% das vendas - restou comprovada e nunca foi questionada pelo fisco e nem pela DRJ.

A controvérsia instaurada, portanto, diz respeito exclusivamente à interpretação do referido parágrafo terceiro, que novamente transcrevo:

*§ 3º - Para efeito do disposto no inciso II [PRL], somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados."*

Do texto da lei extrai-se que o legislador ordinário, ao tratar do PRL, determinou que apenas devem ser considerados os preços praticados com *compradores não vinculados*.

E o que isso significa dizer? Ora, significa dizer que quando a empresa sujeita ao controle de *transfer pricing* revender mercadorias a uma empresa compradora vinculada, os preços praticados nestas operações não devem ser incluídos no PRL.

Nesses termos, uma vez caracterizada a vinculação entre *comprador e empresa comercial (revendedora) sujeita ao controle de preço de transferência*, os preços praticados entre estas pessoas não devem impactar o PLR em face de determinação legal expressa.

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a decisão de piso, nenhuma restrição quanto ao domicílio do *comprador*, bastando existir a vinculação empresarial entre vendedor e comprador para excluir os preços praticados nessas condições no cômputo do PRL.

O artigo 23 acima transcrito, na verdade, buscou definir o que é "vinculação" para efeitos de definir a regra geral acerca de aplicação dos preços de transferência.

Já o § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, diferentemente, está direcionado especificamente à composição do preço parâmetro pelo método PRL, determinando a exclusão de operações com vinculadas em geral como forma de cumprir os próprios aspectos teleológico da norma que instituiu o referido controle.

Com efeito, a interpretação do § 3º do art. 18 não pode desprezar a *ratio* da lei que criou as regras de *transfer pricing* no Brasil, devendo ser integrada à sua própria finalidade, que é a de evitar transferências indevidas de recursos ou a criação de dispêndios artificiais por meio de operações entre partes vinculadas.

Prestigia-se, com a adoção dos métodos de controle de preços de transferência, o princípio da livre concorrência (*arm's length*), impedindo que operações ocorridas no bojo de um mesmo grupo econômico sejam contratadas em condições privilegiadas (ou "fora de mercado").

Operações praticadas entre empresas relacionadas (ou vinculadas) ordinariamente "escapam" do campo de abrangência da livre iniciativa, afinal não são operações praticadas naquilo que se espera de uma competição de mercado. É justamente por isso que operações "dentro de casa", ou melhor, entre empresas vinculadas, não devem impactar o PRL.

O Legislador, então, ao prescrever que, para a fórmula do PRL, *somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados*, excluiu intencionalmente as operações de revenda para qualquer empresa vinculada sem nenhuma condição adicional, pouco importando o domicílio do adquirente (Brasil ou exterior).

Nesse sentido, aliás, já se manifestou o antigo 1º Conselho de Contribuintes. Na ocasião, por unanimidade de votos, restou assentado que os ajustes decorrentes do PRL calculado com base em operações com pessoa vinculada, no mercado interno, viola a lei.

Transcrevo, abaixo, a ementa do julgado mencionado:

*PRL- APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO. A lei é peremptória ao estabelecer que, para fins de apuração do preço de referência com base no PRL, só podem ser consideradas as operações com pessoas não vinculadas. O ajuste apurado com base em operações com pessoas vinculadas está em desacordo com a lei, não podendo prosperar. (Acórdão 101-96.665. Sessão de 17 de abril de 2008).*

No que diz respeito ao argumento invocado pela DRJ no sentido de que essa interpretação não se sustentaria por permitir a criação de manobra (*triangulação*) tendente a impedir a sujeição ao PRL, este não se sustenta.

Isso porque, além de contrariar a lei (o que, por si só, já é motivo para afastar o entendimento), dispõe o próprio ordenamento jurídico de meios legais específicos para combater esse tipo de "abuso". São eles: adoção de outro método de cálculo parâmetro, que não necessariamente o PRL; o poder do fisco de re-qualificar juridicamente os fatos na hipótese de constatar uso de estrutura simulada ou interposição fraudulenta de pessoa; ou, ainda, exigir as regras de preços de transferência diretamente da compradora brasileira (adquirente final vinculada), e não da "intermediadora".

Não foi esse, porém, o caminho percorrido pela fiscalização, que optou por criar restrição não prevista em lei, violando o comando legal previsto no § 3º do art. 18 em total violação ao princípio da legalidade.

#### **Da multa de ofício de 75%**

No que concerne à incidência da multa de ofício no percentual de 75%, dispõe o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96:

*“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

---

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.”*

No presente caso, uma vez que a fiscalização apurou diferença de tributo pago a menor, exigiu também a correspondente multa de ofício, no percentual de 75%, como determina a lei.

A multa de ofício de 75%, portanto, possui previsão legal e foi aplicada corretamente pela autoridade fiscal autuante.

Quanto a seu caráter confiscatório, matéria de cunho constitucional, vale assinalar que, de acordo com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, matéria esta que cabe tão somente ao Poder Judiciário.

Dessa forma, não há como acolher o pedido da contribuinte quanto à redução da multa de ofício que foi exigida, devendo esta ser mantida no patamar legal (75%).

### **Conclusão**

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO para excluir o ajuste decorrente das operações praticadas pela Recorrente com a empresa vinculada MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA. (CNPJ 04.012.043/0001-48).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli