



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

Processo nº 10283.721311/2008-04
Recurso nº 511.418 Voluntário
Acórdão nº **1103-000.787 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de dezembro de 2012
Matéria Autos de infração IRPJ e CSLL - preços de transferência
Recorrente SONY PLÁSTICOS DA AMAZÔNIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS - PIC.

De acordo com o art. 18, § 2º, da Lei nº 9.430/96, inexistente óbice à consideração, na apuração de preços parâmetros, de operações e de compra e venda, realizadas entre uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e terceiros independentes.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL.

No contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, a expressão “não vinculados” deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País). Trata-se de norma de apoio, e não de norma base de preços de transferência. O contrário torna sem sentido a regra de ajuste, distorcendo-a completamente, além de colidir com o princípio *arm's length* concretizado através desse método. Aplicação do método PRL que resulta derruída.

LUCRO DA APURAÇÃO. REPERCUSSÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Sabendo-se que a partir do ano-calendário 2002 a pessoa jurídica deve ajustar contabilmente o excesso de custo considerado não dedutível, a partir da aplicação de um dos métodos previstos na legislação de preço de transferência, cabe à defesa comprovar a repercussão na apuração do lucro da exploração, não podendo transferir tal ônus à fiscalização.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável ao auto de infração reflexo, em face da íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Acordam os membros do Colegiado em DAR provimento PARCIAL para excluir da base de cálculo as parcelas de (i) R\$ 1.699.509,67 a título de “sobre o método PIC”, conforme TVF – termo de verificação fiscal (fls.58/62), por unanimidade, e de (ii) R\$ 5.385.826,05, como “cálculos elaborados pela fiscalização” no TVF, por maioria, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e Eduardo Martins Neiva Monteiro (Relator). O Conselheiro Marcos Shigueo Takata foi designado para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)
Marcos Shigueo Takata – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário 2003 (fatos geradores ocorridos em 31/12/03), com incidência de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

A ciência dos lançamentos ocorreu em **29/12/08** (fls.**05, 10 e 62**).

Segundo a fiscalização, o contribuinte teria deixado de realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrentes da aplicação de métodos de preço de transferência quanto a importações de determinados insumos.

Consta do “Termo de Verificação e Constatação Fiscal” (fls.**58/62**), *in verbis*:

“SOBRE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Conforme consta da DIPJ apresentada, pertinente ao ano calendário de 2003, foram efetuadas importações da Empresa vinculada Sony Exim Serviços (Uruguay), no patamar de R\$38.704.215,18. Consta da referida DIPJ opção pelo Método de Preço de Transferência; CPL - Custo de Produção mais

Lucro, sem, contudo, haver ajustes, vez que os preços parâmetros indicados o foram no mesmo valor dos preços praticados, para todas as matérias primas importadas. No decorrer da auditoria o fiscalizado contratou empresa especializada para elaborar os cálculos do preço de transferência e apresentar à fiscalização. Conforme documento assinado pela empresa em 15/09/2008, os métodos escolhidos foram o PRL-60% e o PIC. Os arquivos e documentos foram sendo entregues conforme datas indicadas no item 1.5 precedente. Ressalte-se que, inicialmente, a empresa contratada calculou o preço de transferência com base em dados da empresa vinculada SONY BRASIL LTDA, CNPJ 43.447.044/0001-77 fato que foi detectado pela fiscalização em meados de agosto de 2008. Após estes acertos verificamos que os cálculos apresentados pelo Contribuinte com ajustes pelos Métodos do PIC no valor de R\$91.420,40 e PRL-60% de R\$296.624,48 totalizou R\$388.044,88 contra zero indicado na DIPJ AC 2003.

SOBRE O MÉTODO DO PRL-60%

Verificando as apurações do Contribuinte constatamos que o mesmo não obedeceu as regras de cálculo estabelecidas pela Instrução Normativa 243, de 11 de novembro de 2002, com prejuízo para o fisco, pelas seguintes razões: Por coerência a IN indica a relação percentual entre o CUSTO DA MP IMPORTADA DE VINCULADA, que é o alvo da fiscalização e o CUSTO TOTAL DE VENDAS, uma vez que ambos são remunerados através dos preços de venda. A partir deste percentual aplicado sobre a RECEITA LÍQUIDA TOTAL se apura qual a parcela desta receita líquida total diz respeito a venda da MP adquirida de vinculada. Daí se desconta a parcela correspondente aos 60% (sessenta por cento) definido pela legislação, obtendo como resultado o preço parâmetro total e preço parâmetro individual (divisão pela quantidade vendida). A partir do preço parâmetro individual e preço praticado obtém-se o valor do ajuste se o primeiro for menor que o segundo.

Os cálculos do Contribuinte seguiram o seguinte roteiro:

01 - Não é extraída a relação percentual entre o CUSTO COM MP IMPORTADA DE VINCULADA e o CUSTO TOTAL, em desacordo com o que indica a IN 243/02. O Contribuinte extraiu um percentual entre o custo com MP importada de vinculada e o custo total de MP importada;

02 - Em seguida extraiu-se das vendas líquidas o valor do agregado nacional;

03 - Na sequência extraiu-se o valor do lucro de 60% sobre a parcela calculada na forma do item 02;

04 - No passo seguinte se exclui do valor da RECEITA LÍQUIDA TOTAL a margem de lucro de 60% calculada na forma do item 03 e se intitula o resultado como sendo o preço parâmetro total;

05 – Sobre o valor calculado na forma do item 04 se aplica o percentual apurado através do item 01. O resultado foi entendido como sendo o preço parâmetro da MP importada de vinculada.

CONSIDERAÇÕES SOBRE O CÁLCULO DO PRL-60% ELABORADO PELA EMPRESA

A - O preço de transferência está relacionado a alocação, no processo produtivo, do custo com MP's importadas, adquiridas de empresa vinculada no exterior, a preços superiores ao de mercado, daí porque ser indispensável apurar a relação percentual entre este custo e o custo total do produto vendido, pois só assim será possível chegar a parcela do valor da venda, proporcional ou corresponde a esta MP importada de vinculada e componente do custo da produção dos produtos vendidos;

B – Como foi feito pelo Contribuinte ao se excluir o valor do agregado nacional do valor líquido das vendas, alterou-se para menor a base de cálculo da margem de lucro de 60%, potencializado na mesma proporção o valor do preço parâmetro, corroborando para a neutralização da ocorrência de ajustes do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro, com prejuízo para o fisco;

C – Além do substancial aumento do preço parâmetro indicado na letra "B" acima, o contribuinte extraiu o valor da margem de lucro (item "B") do VALOR TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS potencializando ainda mais o valor do preço parâmetro. Por um lado usa-se uma base de cálculo reduzida (receita líquida de vendas menos valor agregado) para o cálculo da margem de lucro de 60% e de outro esta margem é subtraída da base de cálculo integral (RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS e não RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS MENOS AGREGADO), portanto, sem nenhum redutor. Como dito inicialmente esta mecânica de cálculo está inteiramente em desacordo com a IN 243 de 2002 com prejuízo para o fisco. Os valores individuais informados pelo Contribuinte, segundo nossas verificações, estão de acordo, no entanto o cálculo do ajuste é que foge à norma.

CÁLCULOS ELABORADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Face ao explicitado acima trabalhamos os dados fornecidos pelo Contribuinte, de conformidade com os preceitos da Instrução Normativa 123 [243] de 11 de novembro de 2002, tendo sido calculados os ajustes do custo das MP mais expressivas (selecionadas pela fiscalização), adquiridas de Empresa vinculada no Exterior, indicados nas planilhas anexas ao Auto de Infração.

As matérias primas selecionadas estão relacionadas abaixo e o cálculo do preço de transferência foi realizado através do método PRL - 60%. O valor do ajuste apurado alcançou o patamar de R\$5.383.513,17.

Finalizando, o valor do AJUSTE das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60%, no ano-calendário de 2003, deve ser de R\$5.383.513,18 acrescido de R\$91.420,40 (ajuste apurado pela Empresa) e excluído de R\$89.107,53, correspondente à MP A4461475A (BU-K6BD47S/M), que foi objeto de apuração por parte da fiscalização e consta da relação acima. Portanto o valor do AJUSTE final se expressa em R\$5.385.826,05.

SOBRE O MÉTODO PIC

O Contribuinte fez opção por este método para a apuração do preço de transferência de algumas matérias primas. No entanto, informou dados de compras feitas por Sony Exim Service SA, no Uruguai, empresa a ela vinculada, prejudicando a adoção do método em referência que trata de PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS.

O §2º do Artigo 18 da Lei 9.430/96, no tocante ao método PIC dispõe o seguinte: "Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados".

As matérias primas selecionadas pela fiscalização estão relacionadas abaixo. Os cálculos do preço de transferência foram realizados através do método PRL-60% e constam das planilhas anexas ao Auto de Infração. O valor do ajuste apurado alcançou o patamar de R\$1.699.509,69.

.....

Finalizando, o valor do AJUSTE das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL, calculado pela Empresa, pelo Método PIC e recalculado pela fiscalização pelo método PRL-60%, no ano-calendário de 2003, deve ser de R\$1.699.509,69 acrescido de R\$296.624,48 (ajuste apurado pela Empresa) e excluído de R\$22.516,31, R\$62.384,08, R\$13.369,64 e R\$9.430,74, correspondente às MP's acima discriminadas, que foram objeto de apuração por parte da fiscalização. Portanto o valor do AJUSTE final se expressa em R\$1.888.433,30."

Os lançamentos foram considerados **procedentes em parte** pela Primeira Turma da DRJ em Belém (PA) - acórdão nº 01-14.839, de 14/08/09 (fls.605/612). Na oportunidade, autorizou-se o aproveitamento de prejuízos fiscais acumulados anteriormente.

No relatório de tal decisão, as alegações de defesa contempladas na impugnação foram assim sintetizadas:

"O(a) contribuinte apresentou sua(s) impugnação(ões) ao(s) lançamento(s) em 28/01/2009 (fls.330-374), na(s) qual(is) alegou em síntese que:

Da preliminar de nulidade

1. O lançamento é nulo pelo fato da fiscalização não ter escolhido o método de cálculo mais benéfico para o contribuinte, nos termos do §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96;

2. Mesmo tendo entendido inaplicável o método PIC, a fiscalização deveria ter apurado o preço parâmetro com base neste método utilizando outras operações registradas no Siscomex, conforme art.37 da Lei nº 9.784/99;

Da validade do cálculo PIC da impugnante

3. O §2º do art. 18. da Lei nº 9.430/96, ao afirmar que no cálculo do preço parâmetro PIC "somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados", não veda a adoção de preços praticados entre partes independentes que também operem com terceiros vinculados;

4. Basta que as operações sejam realizadas entre as partes não vinculadas, independentemente de serem posteriormente negociadas com as partes vinculadas, para que possam ser consideradas como base para o cálculo do preço parâmetro PIC;

5. A IN SRF 243/2002 não impede que, para efeitos do PIC, sejam adotadas operações realizadas entre pessoa jurídica vinculada e terceiros independentes, ou entre a pessoa jurídica nacional e terceiros independentes;

6. Se as operações entre a SONY URUGUAI e terceiros seriam aceitas como válidas e representativas do preço de mercado, esta verdade não pode ser negada à recorrente pelo simples fato da SONY URUGUAI ter negociado com a impugnante as mesmas mercadorias anteriormente adquiridas;

7. A IN 243/2002 não pode estabelecer algo diverso da Lei nº 9.430/96, sob risco de ofensa ao princípio da estrita legalidade. Assim, a única interpretação do inciso III do art. 8 da IN condizente com a Lei nº 9.430/96, e com ela não conflitante, é aquela que considera com uma ratificação de que as operações de compra (e não apenas de venda, conforme inciso I) do exportador e das vendas do importador (e não apenas de compra, conforme inciso II) de parte independente também podem servir como forma de apuração do preço PIC;

8. O entendimento diferente do suscitado representaria ofensa ao princípio da igualdade;

9. Uma operação que levasse ao absurdo de considerar como passível de utilização para fins de cálculo do PIC as operações de compra realizadas pela vinculada de terceiros independentes, mas não as operações de compra realizadas entre partes não vinculadas, certamente ofenderiam o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade;

Da invalidade do cálculo PRL da fiscalização

10. O Auto de infração também deve ser anulado porque o cálculo do PRL da fiscalização partiu de operações praticadas entre a ora impugnante e a Sony Brasil, que são diretamente vinculadas (doc's 5 e 6);

11. O doc nº 5, relaciona por amostragem algumas das notas fiscais de vendas da impugnante à Sony Brasil, sendo que a comprovação, de que as operações consideradas pela fiscalização para cálculo do PRL foram todas realizadas com a Sony Brasil, também pode ser verificada nas planilhas de venda elaboradas pela fiscalização e que constam do CD anexo ao Termo de Verificação Fiscal;

12. O §3º do art 18 da Lei nº 9.430/96 e o §1º do art. 12 da IN SRF 243/2002, somente admite preços de revenda adotados em operações com pessoas não-vinculadas para fins de aplicação do PRL;

13. Os conceitos de empresa vinculada estabelecidos no art. 23 da Lei nº 9.430/96, para fins de consideração do preço de revenda para composição do PRL, também se aplicam às empresas vinculadas nacionais, pois do contrário não haveria uma independência entre as partes, podendo o preço praticado ter sido contaminado por conta da influência existente nessa relação;

Da ilegalidade da IN SRF 243/2002

14. A IN SRF nº 243/2002 inovou o cálculo do PRL ao introduzir conceito que não consta da Lei nº 9.430/96, qual seja, o de "participação dos bens importados";

15. Como ao Poder Executivo cabe apenas a regulamentação da Lei, a nova equação prevista pela IN SRF nº 243/2002 é ilegal por extrapolar aquela fixada na Lei nº 9.430/96, e, portanto, não poderia ter sido utilizada pela fiscalização;

Do Lucro da Exploração

16. Os excessos do Preço de Transferência apurados pelo fisco deveriam recompor o Lucro de Exploração, na forma do art. 544 do RIR/99, eis que tais operações estão indubitavelmente relacionadas à atividade industrial incentivada;

17. Nos termos da Lei nº 10.637/2002, os ajustes do preço de transferência devem ser realizados na própria contabilidade do contribuinte, afetando os custos dos bens sujeitos ao controle. Dessa forma, os ajustes contábeis dos preços de transferência contribuem para a formação de um novo custo das importações que devem ser refletidos no Lucro da Exploração;

18. A Ficha 08 da DIPJ 2005 impõe o dever do contribuinte de indicar os ajustes de preços de transferência relativos a receitas de exportação. Seguindo, a mesma lógica os custos das importações afetados pela legislação do "transfer price" também **devem ser considerados na base de incentivos fiscais (...).**

Devidamente intimado da decisão de primeira instância em 29/09/2009 (fl.617), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 29/10/2009 (fls.620/666), em que basicamente reiterou os argumentos postos na impugnação.

Em 04/08/2011, a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento pronunciou-se, por unanimidade, acerca da preliminar de nulidade suscitada pela defesa (na verdade, relativa ao mérito da autuação por relacionar-se à suposta obrigatoriedade de a fiscalização optar pelo método mais favorável ao contribuinte) e do cálculo dos ajustes pelo método dos Preços Independentes Comparados – PIC, tendo o julgamento sido suspenso em razão de vista concedida ao Cons. Antonio Bezerra Neto. Nos termos da respectiva ata:

“Decidiram, por unanimidade de votos, afastaram a preliminar de nulidade e excluir da base de cálculo o montante de R\$ 1.699.509,67 (um milhão, seiscentos e noventa e nove mil, quinhentos e nove reais e sessenta e sete centavos). Julgamento suspenso em razão do pedido de vista.”

Na sessão de 11/09/2012, já nesta Terceira Turma Ordinária, o patrono do contribuinte, Dr. Natanael Martins, OAB/SP nº 60.723, afirmou ter protocolizado requerimento de anexação de CD (Compact Disk), com planilhas que evidenciariam que todas as vendas, consideradas pela fiscalização no cálculo dos ajustes pelo método PRL, teriam como destinatária a Sony Brasil Ltda. Distribuiu “*Memoriais Complementares*”, em que afirmou:

“Quando do julgamento do referido recurso por esta C. Câmara, diante da assertiva da Recorrente de que suas vendas teriam tido como única destinatária a Sony Brasil, empresa vinculada e que, portanto, às operações praticadas seria inaplicável o método PRL, foi posta a dúvida sobre se, de fato, isso ocorreria, pois, segundo dito, nos autos do processo não teria havido essa demonstração.

Bem, a Recorrente, em sua Impugnação, às fls.353, afirmou que todas as operações, consideradas pela fiscalização no cálculo pelo método PRL-60, foram realizadas apenas à empresa vinculada, Sony Brasil Ltda., relacionando por amostragem algumas das notas fiscais relativas ao período de apuração (fls.414-429), esclarecendo que a comprovação desse fato poderia ser verificada nas planilhas de vendas elaboradas pela fiscalização e que constariam do CD anexo ao Termo de Verificação Fiscal.

.....

Não obstante, ao ver da Recorrente, os termos da impugnação feita, com os esclarecimentos prestados e os documentos anexados por amostragem sejam suficientes para comprovar cabalmente que o cálculo pelo método PRL-60 imposto pela fiscalização partiu de operações de venda praticadas com a Sony Brasil, considerando que aos autos do processo parece não ter havido a inserção do CD pela fiscalização, CD este que continha todas as informações que serviram de base para os cálculos por ela realizados, para que não parem dúvidas quanto à veracidade do quanto dito, aos autos do processo, em anexo,

segue via deste, cujo conteúdo, em detalhes, traz os dados fornecidos pela empresa, trabalhados pela fiscalização como consignado em seu Termo de Verificação Fiscal”.

Na oportunidade, o Conselheiro Relator recebeu cópia do mencionado CD.

O processo foi, nos termos da respectiva Ata de julgamento, “Retirado de pauta para exame do relator da documentação juntada pela recorrente”.

Na sessão de julgamento realizada em 02/10/2012, após exposição da importância das informações constantes do CD para o julgamento, decidiu-se pelo envio dos autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para que conhecesse da documentação juntada pelo Recorrente.

A PGFN, em petição acostada aos autos, sustenta a possibilidade de utilização do método PRL-60 levando-se em consideração revendas para sociedades vinculadas societariamente ao autuado, domiciliadas no país. No seu entender:

- o art.18, §3º, da Lei nº 9.430/96 deve ser interpretado à luz do art.23 do mesmo diploma legal, de maneira que o conceito de pessoa vinculada pressupõe que as partes estejam situadas em países distintos;

- “*Se a manipulação de preços ocorre entre empresas ligadas situadas no Brasil, não há erosão da base tributável nacional, uma vez que o lucro será devidamente tributado em uma das partes da operação (incidência de IRPJ e CSLL, além de PIS e Cofins sobre a receita bruta/faturamento). Portanto, considerando que o objetivo dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 consiste em impedir a alocação ilegal de lucros no exterior, não há razão para excluir do cálculo do PRL 60 as revendas efetuadas pela contribuinte à empresa brasileira vinculada, sob o argumento de que os preços praticados estariam manipulados.”;*

- “*O Método PRL poderia ser esvaziado com base no argumento em questão. Para tanto, seria suficiente a constituição de mais uma empresa no grupo societário, interposta entre a exportadora e a revendedora no Brasil, com a função de importar os produtos do grupo e repassá-los à parte vinculada no País. Dessa forma, afastar-se-ia a aplicação do PRL, restando para o controle dos preços de transferência os Métodos PIC (que não é aplicável em diversas importações, pela ausência de produtos similares) e CPL (cuja aplicação depende da decisão da própria exportadora em abrir ou não os seus custos). Enfim, a alegação da recorrente pode levar a uma situação em que, simplesmente, não seria possível controlar os preços de transferência nas importações”.*

É o que importa relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Inicialmente, inexistiu obstáculo para a realização do presente julgamento neste colegiado, não obstante a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento já ter emitido juízo sobre determinadas matérias, quando o ora Relator estava investido na função de Substituto de Conselheiro daquela Câmara.

O art.49, §8º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, estabelece que na hipótese de designação do Conselheiro para novo mandato, em Câmara com competência sobre a mesma matéria, os processos já sorteados e que ainda não tenham sido julgados são remanejados para a nova Câmara:

Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.

.....

§ 8º Na hipótese de o conselheiro ter sido designado para novo mandato, em outra Câmara com competência sobre a mesma matéria, os processos já sorteados, inclusive os relatados e ainda não julgados e os que retornarem de diligência, com ele permanecerão e serão remanejados para a nova Câmara.

Quanto àquelas matérias já enfrentadas no início de agosto de 2011, pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara, a redação do dispositivo acima nada esclarece sobre a necessidade de serem reapreciadas.

A propósito, não se pode olvidar que até o término de um julgamento os membros do colegiado podem reajustar o voto proferido, mesmo que a nova reflexão acarrete radical alteração, o que, diga-se, não é incomum.

Particularmente, entendo que o melhor caminho seria a manutenção dos votos já proferidos, o que na espécie implicaria na impossibilidade de novo julgamento sobre tais matérias. Entretanto, esta não foi a opção regimental. Vejamos:

Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

.....

§ 3º No caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito, e tomados todos os votos, mesmo daqueles que já o tenham proferido em sessão anterior.

Ora, se quando o julgamento prossegue perante o mesmo colegiado há a necessidade de os votos serem novamente colhidos, inclusive daqueles Conselheiros que já o tenham proferido, idêntico raciocínio deve ser empregado quando o julgamento, por força do supracitado art.49, §8º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, reinicia-se perante nova Câmara.

Acrescente-se que também o Regimento Interno do CARF estabelece que, mesmo no caso de Resolução, todas as questões preliminares ou prejudiciais já examinadas devem ser reapreciadas quando do novo julgamento (art.63, §6º, do Anexo II), de sorte que nem os votos anteriormente proferidos, no âmbito do mesmo colegiado, subsistem.

Sendo assim, não há qualquer irregularidade no julgamento *in totum* por esta Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, de forma que passa-se à apreciação de todas as matérias envolvidas.

Da alegação de obrigatoriedade de adoção do método mais favorável ao contribuinte

Sustenta o recorrente que à fiscalização, no cálculo dos preços parâmetros, caberia empregar o método que lhe fosse menos oneroso.

De início, importa ressaltar que o método declarado na DIPJ 2004 (CPL – Custo de Produção mais Lucro) não foi o indicado pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal, tampouco o adotado pela fiscalização.

A insurgência da defesa baseia-se no art.18, §4º, da Lei nº 9.430/96:

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

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

§1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

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

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

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

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

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

§8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente. (destaquei)

Da leitura do dispositivo legal, não se verifica qualquer imposição à fiscalização de cálculo dos preços parâmetros com base em cada um dos métodos previstos na lei brasileira, como pretende o Recorrente, para só então adotar o que resulte em menor ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O supracitado parágrafo quarto, por exemplo, bem como a integralidade do art.18 da Lei nº 9.430/96, dirige-se ao contribuinte, a quem cabe primeiramente realizar os devidos ajustes.

Quando o contribuinte estiver sob procedimento fiscal, a fiscalização deve obrigatoriamente indagá-lo a respeito de qual método empregou, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002:

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 imprestáveis 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.

Caso tenha calculado, sem irregularidades, os preços parâmetros por mais de um método, a lei garante-lhe o ajuste menos oneroso, não podendo a fiscalização impor-lhe outra opção.

Esta é a dicção do art.18, §4º, da Lei nº 9.430/96, de forma que a expressão “Na hipótese de utilização de mais de um método” deve ser entendida como “Na hipótese de utilização[pelo contribuinte] de mais de um método”.

Quando o contribuinte, ao revés, deixa de indicar o método ou não apresenta os documentos que lastrearam a sua opção, outra é a solução. O fato de não optar por um caminho que lhe seja supostamente menos oneroso, não implica que outrem o substitua em tal mister, o que na prática poderia inviabilizar a própria fiscalização, pois nem sempre é possível a coleta de dados que possibilitem o cálculo por todos os métodos.

As seguintes decisões administrativas corroboram tal entendimento:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. A Lei 9.430/96 não cria qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro. PROVA DO PREÇO MÉDIO - A fiscalização não está adstrita a provar o preço médio na forma prevista no artigo 21. Mas tem o ônus de provar que o preço por ela levantado não está distorcido. (1ºCC, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-94.888, de 17/03/05, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni)

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 2000 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODOS DE AJUSTE - Se o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta as memórias de cálculo do preço parâmetro apurado, a autoridade fiscal tem o direito de, com os elementos que dispuser, determinar o referido preço, não ficando obrigada, nesse caso, a verificar, dentre os métodos legalmente previstos, aquele que mais favorece o sujeito passivo (...).”

(1ª CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-16.711, de 17/10/07, Rel. José Clóvis Alves)

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não há prioridade de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. Recai sobre o contribuinte o ônus de evidenciar, por um ou por mais de um desses métodos, a sua regularidade fiscal. Já o Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte (...)” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 401-06.014, de 14/10/08, Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima)

“(…) PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - ESCOLHA DO MÉTODO MENOS GRAVOSO - DESNECESSIDADE - Rejeitado por motivos legais o método de ajuste escolhido pelo contribuinte, pode o Fisco utilizar qualquer outro método previsto em lei, não havendo a necessidade de garantir que se trata do menos gravoso (...)” (1ª CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-17.103, de 26/06/08, Redator Designado Cons. Waldir Veiga Rocha)

No voto condutor no acórdão nº 101-94.888 destaca-se a seguinte passagem:

“(…) Da mesma forma que a lei faculta ao contribuinte a adoção de qualquer dos métodos e, na hipótese de utilização de mais de um deles, a opção por adicionar ao lucro líquido o menor dos valores obtidos, a lei não prioriza qual o método a ser adotado pelo fisco na apuração de ofício do preço de transferência, nem obriga o fisco a determinar qual o método é mais favorável ao contribuinte.” (destaquei)

Em resumo, não se identifica na legislação vigente norma que imponha ao Fisco a obrigatoriedade de adotar, na apuração do preço de transferência, o método que implique em menor ajuste às bases de cálculo tributárias, não podendo ser acolhida, portanto, a pretensão da defesa.

Do método Preços Independentes Comparados - PIC

Como visto no relatório *supra*, o contribuinte optou pelo método Preços Independentes Comparados – PIC na determinação de preços parâmetros de algumas matérias-primas.

A fiscalização, por sua vez, em razão da adoção “...de dados de compras feitas por Sony Exim Service S.A, no Uruguai”, sociedade vinculada ao sujeito passivo, resolveu afastar a aplicação de tal método.

Vejam os que dispõe a Lei nº 9.430/96, quanto ao Método PIC:

Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de

aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

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

.....

§2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados. (destaquei)

Vê-se que, no cálculo, somente podem ser consideradas as operações de compra e venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, **entre pessoas não vinculadas**, realizadas no mercado brasileiro ou de outros países, em condições de pagamento semelhantes.

Entende o Recorrente que poderia se valer de preços que a Sony Exim Service S.A praticou com terceiros independentes, na compra de mercadorias similares, pois inexistiria vedação legal. Acrescenta que sua vinculação àquela pessoa jurídica “...*jamaís prejudicará a conclusão de que os preços desta última com terceiros não vinculados são de mercado*”.

À luz do art.18, §2º, da Lei nº 9.430/96, de fato **inexiste** óbice a impedir que operações de compra e venda realizadas **entre** uma sociedade vinculada ao sujeito passivo e **terceiros independentes** sejam consideradas. O dispositivo legal refere-se a “*operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados*”, o que implica dizer que volta-se especificamente aos pólos envolvidos na transação comercial, que não podem ser pessoas vinculadas.

Logo, apenas em razão de a sociedade Sony Exim Service S.A ser considerada vinculada ao autuado, **não** poderia a fiscalização ter afastado o cálculo realizado pelo contribuinte com base no método PIC, que, repita-se, considerou operações de compra e venda praticadas entre aquela sociedade e **terceiros**, sem qualquer vínculo entre si, salvo prova em contrário.

Na regulamentação, dispôs a Instrução Normativa SRF nº 243/02:

Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

*Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, **de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:***

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.

Não há como concordar com a decisão recorrida, quando conclui que o art.8º da IN SRF nº 243/2002 impede que se leve em conta “as compras realizadas pela exportadora (vinculada ao sujeito passivo)”. Tal interpretação representa uma limitação ausente na lei de regência, especificamente no art.18, §2º, da Lei nº 9.430/96 (como visto acima, tal dispositivo permite sejam “consideradas as operações de compra e venda praticadas **entre** compradores e vendedores não vinculados”), e como tal, não pode prevalecer. A referência a “outras pessoas jurídicas não vinculadas”, estatuída no inciso III do parágrafo único do art.8º da IN SRF nº 243/02, neste caso, não diz respeito, à luz do art.18º, §2º, da Lei nº 9.430/96, a quem apura os preços parâmetros, mas às pessoas, cujas operações serão consideradas no cálculo.

Ainda neste voto, quando da análise da aplicação do método PRL, ver-se-á que a jurisprudência administrativa consolidou-se corretamente no sentido de que às Instruções Normativas reserva-se a função de interpretar a norma legal, sendo-lhes vedado impor, por exemplo, restrição nela não prevista.

Não poderia a fiscalização, apenas motivada pelo fato de em uma das pontas das operações de compra e venda consideradas no cálculo haver sociedade vinculada ao sujeito passivo, afastar a opção pelo método PIC. Caberia, se fosse o caso, carrear aos autos elementos outros que comprovassem que tais preços praticados não refletiriam preços de mercado em condições de pagamento semelhantes.

Com a razão o Recorrente, devendo ser afastado o método PRL aplicado pela fiscalização.

Sendo assim, subsistem apenas os ajustes realizados pelo próprio contribuinte com base no método PIC, relativamente às importações das matérias-primas que, no cálculo pelo método PRL, não foram **selecionadas pela fiscalização** (fls.64/69 – mais de 150 itens), mas que compuseram as bases de cálculo, conforme expressa informação constante do Termo de Verificação e Constatação Fiscal:

“As matérias primas selecionadas pela fiscalização estão relacionadas abaixo. Os cálculos do preço de transferência foram realizados através do método PRL – 60% e constam das planilhas anexas ao Auto de Infração. O valor do ajuste apurado alcançou o patamar de R\$1.699.509,69.

Matéria Prima	Código	Método	Ajuste
ABS TORAY 440Y MHI-B1	7H0001001	PRL-60%	1.047.958,43
IC BA5836FP	670179601	PRL-60%	507.311,46
IC BA5836FP	670422001	PRL-60%	111.951,78

IC BA6956AN 875959869 PRL-60% 32.288,02
SOMA 1.699.509,69

*Finalizando, o valor do AJUSTE das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL, calculado pela Empresa, pelo Método PIC e recalculado pela fiscalização pelo Método PRL - 60%, no ano-calendário de 2003, deve ser de R\$1.699.509,69 acrescido de **R\$296.624,48 (ajuste apurado pela Empresa)** e excluído de R\$22.516,31, R\$62.384,08, R\$13.369,64 e R\$9.430,74, correspondentes às MP's acima discriminadas, que foram objeto de apuração por parte da fiscalização. **Portanto o valor do AJUSTE final se expressa em R\$1.888.433,40.**"*

Com relação aos bens importados acima discriminados, o cálculo foi realizado pelo método PRL, constituindo-se, portanto, como visto, em fundamento do auto de infração, de forma que os ajustes efetivados pelo contribuinte com base no método PIC sequer podem ser aproveitados.

Devem restar apenas os ajustes pelo método PIC atinentes às demais matérias-primas, que, segundo a autoridade autuante estão incluídos nas bases de cálculo tributárias. Chega-se assim, esquematicamente, a seguinte configuração:

Ajustes apurados pelo contribuinte – método PIC		
Matéria Prima	Código	Ajuste (R\$)
ABS TORAY 440Y MHI-B1	7H0001001	22.516,31
IC BA5836FP	670179601	62.384,06
IC BA5836FP	670422001	13.369,64
IC BA6956AN	875959869	9.430,74
Outras	-	188.923,73
Total		296.624,48

Resumo – valor tributável (R\$)	
Valor tributável - autos de infração	1.888.433,40
Valor tributável - julgamento	188.923,73
Valor tributável - excluído do auto de infração	1.699.509,67

Portanto, o ajuste **deve se limitar a R\$188.923,73** (cento e oitenta e oito mil, novecentos e vinte e três reais e setenta e três centavos), que espelha os cálculos do contribuinte pelo método PIC, relativamente aos bens importados cujos preços parâmetros não foram calculados pela fiscalização com base no método PRL, que, segundo visto acima, levou às bases de cálculo.

Por consequência, deve ser excluído das bases de cálculo consideradas, segundo a fiscalização no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, o total de R\$1.699.509,67 (um milhão, seiscentos e noventa e nove mil, quinhentos e nove reais e sessenta e sete centavos).

Do método Preço de Revenda menos Lucro – PRL 60%

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/01/2013 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 28/01/2013

por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 25/02/2013 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO,

Assinado digitalmente em 07/03/2013 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 20/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da vinculação entre sociedades

No curso da ação fiscal, a autoridade fazendária detectou que os cálculos dos preços de transferência disponibilizados pelo contribuinte haviam sido realizados inicialmente “...com base em dados da empresa vinculada SONY BRASIL LTDA”. Ainda segundo o Auditor-Fiscal, em um momento posterior foram feitos “acertos”, tendo destacado no Termo de Verificação Fiscal:

“Ressalte-se que, inicialmente, a empresa contratada calculou o preço de transferência com base em dados da empresa vinculada SONY BRASIL LTDA, CNPJ 43.447.044/0001-77 fato que foi detectado pela fiscalização em meados de agosto de 2008. Após estes acertos verificamos que os cálculos apresentados pelo Contribuinte com ajustes pelos Métodos do PIC no valor de R\$91.420,40 e PRL-60% de R\$296.624,48 totalizou R\$388.044,88 contra zero indicado na DIPJ AC 2003.”

O Auditor-Fiscal, em um primeiro momento, parece concordar com a tese da defesa, ao aceitar as apurações realizadas pelo autuado, somente após os tais “acertos”.

Diante dos fatos a seguir narrados, em um primeiro momento seria precipitado afirmar que os cálculos apresentados pelo contribuinte consideraram apenas transações realizadas com a Sony Brasil Ltda:

- no Termo de Início de Fiscalização (fls.14/17), cientificado ao contribuinte em **09/04/07**, requereu-se, por exemplo: (a) relação das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas, devendo o demonstrativo indicar, inclusive, a percentagem de participação no capital; valor do investimento ou valor do capital estrangeiro (em reais) e, ainda, país em que estão sediadas; (b) planilhas de memórias de cálculo, por bem, comprovando de fato e de direito a razão de não ter efetuado ajuste de preços de transferência; e (c) arquivos de saída de mercadorias;
- resposta do contribuinte (fls.21/22), datada de **03/05/07**, em que afirmou inicialmente não ter realizado cálculo de preço de transferência;
- resposta do contribuinte (fl.23), datada de **28/05/07**, por meio da qual encaminha “Planilha em excel, referente preço de transferência”;
- em **agosto de 2008**, conforme relato no Termo de Verificação Fiscal, detectou-se, como já mencionado, que o cálculo do preço de transferência foi realizado com base em dados da empresa vinculada SONY BRASIL LTDA, tendo sido realizados “acertos” posteriores;
- Termo de Intimação Fiscal (fl.29), cientificado ao contribuinte em **04/09/08**, quando também se requereu a apresentação de:

“4 – Planilha demonstrativa com os dados acima mencionados, relativa às vendas efetuadas a pessoas não vinculadas”

- respostas do contribuinte (fl.30/31), datadas de 15/09/08, por meio da qual informa que a planilha referida no item 4 do Termo de Intimação consta do “CDI”, na oportunidade entregue à fiscalização, e que “...os métodos adotados para o cálculo do preço de transferência no ano de 2003 foram PIC Preços Independentes Comparados e PRL Preço de Revenda menos Lucro”.

Vê-se dos autos que nas planilhas denominadas “*Resumo de Saídas/Vendas*”, confeccionadas pela Deloitte, que embasaram os cálculos disponibilizados pelo contribuinte e adotadas em parte pela fiscalização (há diferença na metodologia do cálculo pelo método PRL-60, como ver-se-á adiante), inexistiu qualquer informação de que as (re)vendas ocorreram entre pessoas domiciliadas no Brasil, vinculadas societariamente. Precisamente, se foram para a Sony Brasil Ltda.

Não se desconhece que às fls. **417/429** constam algumas notas fiscais de vendas da autuada para a Sony Brasil Ltda, anexadas com a impugnação. Contudo, tais documentos não teriam isoladamente o condão de comprovar “...*que as operações consideradas pela Fiscalização para o cálculo do PRL foram todas com Sony Brasil Ltda*”, talvez até mesmo por se tratarem de amostragem pouco representativa.

Apenas duas notas fiscais reportam-se à (re)venda de insumos tratados pela fiscalização: “Y8284011A” e “Y8284141A” (fls. **416** e **424**). Vejamos:

Insumo Y8284011A	
Nota Fiscal – valor total líquido	Vendas líquidas declaradas – consideradas no cálculo
R\$ 31.540,40	R\$ 6.215.265,22 (fl. 132)
Insumo Y8284141A	
Nota Fiscal – valor total líquido	Vendas líquidas declaradas – consideradas no cálculo
R\$ 6.893,04	R\$ 266.960,40 (fl. 122)

Isto posto, passa-se à análise das informações disponibilizadas pelo patrono na sessão de 11/09/2012. Naquela assentada entendeu-se que o melhor seria, antes de qualquer decisão, apreciar o conteúdo do CD (Compact Disk) disponibilizado ao Relator.

Tal mídia contém uma pasta principal, denominada “*Auto de Infração SPAF Transfer Price*”, composta por subpastas, dentre as quais a “*SONY APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL 60% RECALCULADO PELA FISCALIZAÇÃO*”. Esta, por sua vez, contempla 17 (dezessete) subpastas com informações sobre as vendas das matérias-primas supostamente consideradas pela fiscalização. Em cada, há planilhas com os seguintes dados: *Código Produto, Descrição Produto, Código Cliente, Nome Cliente, Nota Fiscal, Série NF, Item Nota Fiscal, CFOP, Data Emissão NF, Data Vencimento, Dif Dias, Taxa Libor/Selic, Qtde, Valor Nota Fiscal, Valor Moeda Estr., Taxa Câmbio Dt Embarque, Valor Convertido para Reais, Descontos Incondicionais, ICMS, PIS, COFINS, ISS, Comissão, Frete, Seguro, Despesas Acessórias, Deduções, Ajuste Financeiro, Valor Presente, Custo Total, Vínculo, Paraíso Fiscal*.

Verificou-se que em todas as planilhas, o campo “*Nome Cliente*” foi preenchido com a informação “*Sony Brasil Ltda*”. Além disso, o somatório, por matéria-prima, dos campos “*Valor Presente*”, coincide com as informações constantes dos quadros elaborados pela fiscalização no cálculo dos ajustes (“*Vendas Líquidas Declaradas*”) e com as tabelas elaboradas pela Deloitte (“*Resumo de Saídas/Vendas – Inf. Originais*”), anexadas às fls. **70/168**.

As duas notas fiscais acima referidas (fls. **424** e **416**) foram identificadas nos arquivos “MP A4732173A VENDAS PRODUTOS 90704141 E 90704145”, “MP 176381011 VENDAS PRODUTO 90704011” e “MP 176381011 VENDAS PRODUTO 90704023”, que constam do CD disponibilizado.

Sem adentrar no mérito de tais informações poderem ser aceitas em segunda instância, posteriormente à interposição do recurso voluntário, ou mesmo justificar a realização de diligência, a legislação de regência não possibilita o acolhimento da pretensão, ainda que se entenda que a Sony Brasil Ltda foi a unida destinatária das matérias-primas vendidas pela Sony Plásticos da Amazônia Ltda, como sugerem as provas acima mencionadas.

Para o Recorrente, “...o art.18, §3º, da Lei 9430/96 buscou extirpar do preço parâmetro qualquer traço de intimidade que houvesse entre as partes, atinente a distorcer o valor de mercado a ser estimado, não havendo razão para se direcionar o comando apenas às vendas efetuadas para empresas vinculadas situadas no exterior”, de sorte que não poderiam ter sido considerados os preços praticados com a Sony Brasil, por ser esta uma sociedade vinculada à Sony Plásticos da Amazônia Ltda. Conclui que, caso o conceito de empresa vinculada estabelecido no art.23 da Lei nº 9.430/96 não se aplique às empresas nacionais, o preço entre si praticado poderia ser “...contaminado por conta da influência existente nessa relação”.

Tal interpretação, que evitaria eventuais interferências nos preços de revenda advindas, por exemplo, de um controle societário comum das partes envolvidas nas operações, não resiste às normas que regulam os preços de transferência implementadas no país, cujo conteúdo, adiante-se, não pode ser dissociado do caso concreto, sob pena de se inviabilizar o próprio controle em determinados casos.

É importante de pronto destacar que os dados das (re)vendas que possibilitaram a apuração pelo método PRL (preços de revenda) foram disponibilizados pelo próprio contribuinte, que apesar de se valer dos mesmos, porém com o emprego de outra metodologia, como se verá em item próprio, curiosamente passou a sustentar no curso do processo administrativo tributário a sua imprestabilidade para fins de cálculo dos preços parâmetros.

Ao tratar da extensão da expressão “pessoas vinculadas”, para a aplicação das regras de preço de transferência no país, o legislador foi taxativo, exaustivo, devendo tal opção ser respeitada em sede de julgamento administrativo, sob pena de com uma dada interpretação instituir-se indevidamente nova hipótese legal, além daquelas 10 (dez) relacionadas no art.23 da Lei nº 9.430/96, que tratam da matéria.

As pessoas consideradas vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, para fins de implementação do controle de preços de transferência, são aquelas listadas no rol **exaustivo**, repita-se, do qual se ocupou o legislador em tal dispositivo legal, tendo prestigiado o critério do domicílio ou residência. Vejamos:

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:

.....

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

.....

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

.....

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 nº 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.

Da mesma forma dispôs a Instrução Normativa SRF nº 243/02:

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas 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 nº 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 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, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, 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.

.....

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada

pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

Mesmo para quem entende que a expressão “compradores não vinculados” (art.18, §3º, da Lei nº 9.430/96) impossibilitaria levar-se em consideração o emprego das vendas para sociedades vinculadas societariamente ao importador, adquirentes dos produtos que sofreram processo produtivo, não se pode fugir do alcance da expressão “pessoas vinculadas” (art.23 da Lei nº 9.430/96).

É verdade que sociedades vinculadas societariamente podem manipular preços de revenda. Aqui não se nega tal possibilidade. Entretanto, caso se concretize, a ponto de comprometer, por exemplo, o controle dos preços de transferência pelo método PRL, o Fisco tem a lícita opção de fundamentar a recusa da aplicação pelo contribuinte, por exemplo, com fundamento em simulação, nos termos do art.167 do Código Civil, comprovação que pode ser realizada ainda que por indícios, como dispõem os arts.332 e 335 do Código de Processo Civil.

Na hipótese dos autos, é importante frisar, não há suspeita mínima de que os valores das vendas tenham sido distorcidos por uma decisão do controlador do grupo empresarial.

Os efeitos decorrentes de uma análise particularizada, a partir de cenários hipotéticos em que se apresentem manipulações de preços levadas a extremos, por óbvio, com a devida vênia, não se validam quando inexistente, em um caso concreto, um único indício de que a lógica do sistema foi minimamente comprometida.

E mais.

A Receita Federal não vislumbrou qualquer irregularidade, a exemplo de preços fictícios, excessivamente altos ou baixos.

Quando transpostos para realidade, os argumentos de defesa soam estrondosamente de maneira peculiar, contrários à postura adotada pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal, pois caso se conformasse com a metodologia contemplada na IN SRF nº 243/02, adotada pela fiscalização nos autos de infração, que levou em consideração, ao que

tudo indica, operações travadas com a Sony Brasil Ltda, não haveria qualquer discussão relacionada aos ajustes.

De igual maneira, caso o entendimento do Fisco federal, quanto à metodologia de cálculo, fosse igual ao do contribuinte, provavelmente também não teria havido autuação, sendo aceitos os ajustes praticados pelo sujeito passivo com base nas vendas entre pessoas vinculadas societariamente.

O sujeito passivo pretende, na realidade, desconstituir seu próprio entendimento, firmado quando da entrega dos cálculos à fiscalização. Em um formalismo exacerbado, sequer haveria discussão sobre as operações de revenda adotadas no cálculo dos preços parâmetros. **Quanto a este aspecto convergiram Fisco e contribuinte.**

O Recorrente sustenta, conforme excerto abaixo reproduzido, que o art.18, §3º, da Lei nº 9.430/96, e o art.12, §1º, da IN 243/2002, não dariam suporte à tese fixada no acórdão recorrido. *In verbis*:

“(..) De acordo com a interpretação da autoridade julgadora, a leitura conjunta do artigo 18, §3º acima transcrito e do art. 23, da Lei nº 9430/96, que define o conceito de pessoa vinculada, supostamente levaria a crer que para o cálculo do PRL devem ser excluídas as operações praticadas pelo contribuinte com empresas vinculadas, desde que estas estejam situadas no exterior.

Conforme será verificado em detalhe a seguir, referida interpretação não pode prosperar, uma vez que por meio dela confere-se à norma um alcance deveras restrito, como se o legislador tivesse por meio dos dispositivos mencionados o intuito de disciplinar apenas as operações em que o contribuinte brasileiro importa mercadorias para depois revendê-las para empresas situadas no exterior.

Ora, esta não parece ser a real inteligência dos artigos em comento. Afinal, qual seria a preocupação do legislador ao excluir do cálculo do PRL as exportações destinadas a empresas vinculadas se, além de representarem etapa de uma operação que não ocorre com significativa frequência (importação seguida de exportação), referidas operações já contam com métodos específicos para controle de preços de transferência?”

Tal interpretação mostra-se coerente com os demais argumentos de defesa, principalmente os voltados à possibilidade, já tratada, de se incentivar em certa medida a manipulação de preços.

Entretanto, não convence.

A construção do Recorrente perde força à luz do **conceito normativo** de pessoa vinculada, para fins de aplicação da legislação de preço de transferência na hipótese. Assim, os dispositivos normativos já reproduzidos apenas impedem que sejam considerados preços de revenda praticados entre a importadora no país e compradores no exterior, ainda que restrito seja seu campo de aplicação.

Da maneira como delimitado, tal conceito normativo não representa óbice à utilização do método PRL o emprego de operações de revenda realizadas com pessoas domiciliadas no país, direta ou indiretamente vinculadas societariamente.

Cabe lembrar que há muito as instâncias administrativas de julgamento não podem afastar dispositivo legal, ainda que sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme o Enunciado nº 2 da Súmula de jurisprudência predominante no CARF: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”. Deixar de se respeitar a opção legislativa, ainda que esta eventualmente mereça críticas de alguns, o que se mostra natural no processo interpretativo, é expressamente vedado no âmbito administrativo.

Retornando ao caso sob julgamento, como posto na decisão recorrida, “*qualquer venda efetuada ao mercado interno pode ser considerada no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL*”.

Repita-se que o Direito, para sua adequada interpretação e aplicação, não pode se divorciar do espaço fenomênico que busca regular, não podendo se tornar caduco antes mesmo de se desenvolver.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em memoriais disponibilizados aos Conselheiros na sessão de agosto de 2012, confirmados em petição acostada aos autos, bem alertou para esse risco. *In verbis*:

“(...) Se a manipulação de preços ocorre entre empresas ligadas situadas no Brasil, não há erosão da base tributável nacional, uma vez que o lucro será devidamente tributado em umas das partes da operação (incidência de IRPJ e CSLL, além de PIS e Cofins sobre a receita bruta/faturamento). Portanto, considerando que o objetivo dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 consiste em impedir a alocação ilegal de lucros no exterior, não há razão para excluir do cálculo do PRL 60 as vendas efetuadas pela contribuinte à empresa brasileira vinculada, sob o argumento de que os preços praticados estariam manipulados.

.....

Em conclusão, não se pode deixar de assinalar que o hipotético acolhimento da alegação da recorrente levaria a uma situação inusitada. Como registrado pela DRJ, o Método PRL poderia ser esvaziado com base no argumento em questão. Para tanto, seria suficiente a constituição de mais de uma empresa no grupo societário, interposta entre a exportadora e a revendedora no Brasil, com a função de importar os produtos do grupo e repassá-los à parte vinculada no País. Dessa forma, afastar-se-ia a aplicação do PRL, restando para o controle dos preços de transferência os Métodos PIC (que não é aplicável em diversas importações, pela ausência de produtos similares) e CPL (cuja aplicação depende da decisão da própria exportadora em abrir ou não os seus custos). Enfim, a alegação da recorrente pode levar a uma situação em que, simplesmente, não seria possível controlar os preços de transferência nas importações”.

Por exemplo, ao comentar sobre o método Custo do Produto Menos Lucro - CPL, Raquel do Amaral de Oliveira Santos¹ lembra que *“Na teoria, esse método seria de fácil aplicação, pois somente demanda uma única informação. Entretanto, na prática, isso não se confirma, pois grande parte dos exportadores não fornece seus custos”*. Após expor as diretrizes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quanto aos documentos hábeis para comprovação dos custos de produção, a autora arremata que *“diante da simplicidade dos cálculos e da inexistência de quaisquer divergências quanto a sua legalidade, esse método é de utilização recomendável (desde que o importador forneça os dados para tal)”*.

Em igual sentido pontua Amanda de Jesus², quando aborda a utilização do método CPL: *“Há um fator complicador nesse método, pois o mesmo requer a informação dos custos de produção do exportador, algo que às vezes se torna impossível. Outro problema reside na restrição do que pode ser considerado como custo de produção do exportador”*.

Na Mesa de Debates sobre questões atuais sobre preços de transferência, realizada em 05/05/2005 na Faculdade de Direito da USP, promovida por seu Departamento de Direito Econômico e Financeiro, sob a responsabilidade dos Profs. Luís Eduardo Schoueri e Gerd W. Rothmann³, quando abordou o método CPL, Marcelo Natale destacou a dificuldade de sua implementação em razão da documentação de suporte exigida⁴:

“Podemos relatar casos de tentativas de utilização do CPL. Nós mesmos usualmente recomendamos cuidado em relação ao método, porque ele é de fato difícil no quesito documentação. Lembro-me, inclusive, do teor do “Perguntas e Respostas” da Receita, que relata uma série de informações em que evidencia, pelo menos para mim, que nem o Fisco sabe exatamente o que é necessário para o CPL. Porque dentre os documentos pedidos um é a declaração equivalente ao DIPJ no Brasil. Agora, nem no Brasil a nossa declaração do imposto de renda abre o custo por produto. Ou seja, a DIPJ não tem préstimo nenhum como prova de custo produto a produto, quanto mais a equivalente declaração lá no outro país. Então, a lista de documentos requeridos, realmente para mim evidencia o desconhecimento, mas também uma certa antipatia do Fisco, que visa obstar a aplicação do CPL. Já me deparei com inúmeras situações em que seria possível se adotar o método CPL, mas o quesito documental se revelava frágil demais diante de uma fiscalização em que a Autoridade poderia muito rapidamente desclassificar o método.

Outro exemplo disso é a exigência de tradução da folha de pagamento. Imagine traduzir a folha de pagamento de uma companhia com centenas de milhares de funcionários, eu não vejo sentido algum nesse tipo de requisito. Só a tradução

¹ Preços de transferência na importação: uma análise prática. Manual de preços de transferência no Brasil. São Paulo: MP, 2007, p.304.

² Aplicação da Legislação dos Preços de Transferência no Brasil. Manual de preços de transferência no Brasil. São Paulo: MP, 2007, p.321.

³ Participaram ainda outros doutrinadores de renome (Luciana Rosanova Galhardo, Marcelo Natale, Mário Junqueira Franco Filho, Natanael Martins e Ricardo Mariz de Oliveira).

⁴ Revista de direito tributário internacional. Ano 1, Nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 42-43.

juramentada disso tudo já poderia sair mais caro que o risco de administrar isso”.

A interpretação que aqui se sustenta já foi adotada recentemente no âmbito deste Conselho, no acórdão nº 1102-00.419, que recebeu a seguinte ementa:

“(…) PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS - O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei nº 9.430/96) (...)” (1ªSJ, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1102-00.419, de 30/03/2011, Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)

O Cons. João Otávio Oppermann Thomé, em sua declaração de voto, ressaltou o fato de terem sido apurados determinados ajustes, de maneira que não poderiam ser ignorados, mesmo se tivesse havido manipulação dos preços de revenda:

“Ademais, no caso concreto, ainda que se considerasse, apenas a título de argumentação, que a recorrente tivesse de fato manipulado preços com o intuito de conseguir um ajuste menor relativo aos preços de transferência, a conclusão seria a de que, ainda assim, a despeito de tal manipulação, pelo menos o valor do ajuste encontrado seria devido.

Portanto, em que pese a finalidade das normas de preços de transferência seja efetivamente buscar um preço parâmetro justo e livre de interferências por conta de vínculos societários ou comerciais, o fato é que, no caso concreto, a despeito do vínculo societário entre a recorrente e a [...], empresa sediada no território nacional, foram apurados valores devidos a título de ajuste decorrente de preços de transferência na importação, os quais não podem ser ignorados, ainda mais em razão do fato de que a interpretação de que as operações com empresas vinculadas no território nacional não devem ser consideradas pelas normas de preços de transferência apóia-se em apenas uma das interpretações possíveis do quanto disposto na Lei nº 9.430/96.”

Para melhor se compreender o alcance da questão à luz do ordenamento jurídico, pode-se licitamente imaginar o seguinte cenário: o contribuinte calcula os preços parâmetros valendo-se do método PRL – 60 de acordo com a metodologia que o Fisco federal entende ser a correta (IN SRF nº 243/02), com o emprego de vendas praticadas com sociedade do mesmo grupo. Como poderia a autoridade fazendária desconsiderá-las, afastando a aplicação do método PRL-60 pelo contribuinte, tomando-se como premissa o argumento de defesa fundamentado em manipulação de preços? A resposta é simples: comprovando-se o Fisco tal manipulação. Esse, sem dúvida, seria o argumento de defesa em eventual litígio administrativo.

A verdade é que a adoção, no cálculo dos preços parâmetros, das vendas praticadas com a Sony Brasil Ltda sustenta-se na legislação de regência, que não pode ser afastada sob o argumento de possibilidade de incentivo à manipulação de preços, inexistente no caso concreto, salvo se o próprio contribuinte admita que fraudou leis civis, comerciais, contábeis e tributárias, o que não parece ser o caso. Também não se pode prestigiar a tese de

que a adoção de tais operações comprometeria a tributação em outras bases, à vista de cenários hipotéticos bastante particularizados, pois conforme colocado pela defesa da própria Fazenda Nacional (PGFN), mesmo diante de manipulação de preços, não haveria “erosão da base tributável”.

Por todas as razões acima expostas, não há reparos a fazer na autuação, mormente por atender ao conceito normativo de pessoa vinculada, para aplicação da legislação de preço de transferência, e diante da inexistência de mínimo indício de que os preços de revenda considerados não representaram a realidade das transações, não podendo, portanto, no caso concreto, ser desconsiderados os ajustes apurados, sob pena de subversão da competência e dos fins propostos pelo legislador.

Da metodologia de cálculo do método PRL – 60%

Para a defesa, seria ilegal a metodologia de cálculo pelo método PRL – 60%, estampada na IN SRF nº 243/02.

A apreciação de tal matéria restou prejudicada em razão do entendimento da maioria do colegiado, que concluiu pelo emprego indevido pela fiscalização, no cálculo dos ajustes pelo método PRL – 60%, das vendas entre sociedades vinculadas societariamente.

Assim, a legalidade da metodologia de cálculo apenas será objeto de apreciação pelo colegiado em caso de reversão da decisão majoritária, de lavra do Cons. Marcos Shigueo Takata (Redator Designado do voto vencedor), pela Câmara Superior de Recursos Fiscais após suposto acolhimento de recurso especial de divergência eventualmente interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Do Lucro da Exploração

Sustenta o recorrente, nos termos do art.544 do RIR/99 e Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que os ajustes realizados nos custos dos bens importados refletiriam no cálculo do lucro da exploração.

Tal alegação não foi acolhida em primeira instância, basicamente em razão do disposto no art.66 da IN SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas:

Art.66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Por sua vez, a Lei nº 10.637/02 impõe procedimento contábil relacionado à apuração do excesso de custo não dedutível, decorrente da aplicação dos métodos de preços de transferência. Vejamos:

Art. 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro

real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

§ 1º No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano-calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser creditado na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados a que se refere o caput.

§ 2º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º Na hipótese do § 2º, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.

Não é outro o entendimento da IN SRF nº 243/02:

Art. 5º Após apurados por um dos métodos de importação, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição.

§ 1º Se o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados, o valor resultante do excesso de custo, despesas ou encargos, considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido e a crédito de:

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

§ 2º No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser contabilizado conforme o disposto no inciso II do § 1º. Na hipótese de valores ainda não baixados, o excesso de preço de aquisição na importação será creditado diretamente na conta de ativo, em contrapartida à conta de resultados acumulados a que se refere o § 1º.

§ 3º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 23 de dezembro de 1995.

§ 4º Na hipótese do § 3º, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria da que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.

§ 5º Se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado.

O manual “Perguntas e Respostas”, relativo ao preenchimento da DIPJ 2004, didaticamente confirma que a partir do ano-calendário 2002 o ajuste passou a ser contábil:

812. O que é preço parâmetro? E como efetuar a tributação da diferença apurada entre o preço parâmetro e o preço praticado na operação de importação ou de exportação?

O preço parâmetro é o preço apurado por meio dos métodos de preços de transferência constantes da legislação brasileira que servirá de referência na comparação com o preço que foi efetivamente praticado pela empresa.

Resultando diferença, o contribuinte procederá conforme listado a seguir:

Exportação: *Quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, portanto a diferença que exceder ao valor já apropriado na*

escrituração da empresa, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL. Até o ano calendário de 2001, deve ser adicionada ao lucro líquido para cálculo do lucro da exploração (IN SRF nº 32, de 2001, art. 20). A partir do ano calendário de 2002, a parcela a ser adicionada ao lucro da exploração deverá ser computada no valor das respectivas receitas, incentivadas ou não (IN SRF nº 243, de 2002, art. 21, parágrafo único).

Importação: Quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação for inferior ao preço praticado na importação, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada. Até o ano calendário de 2001, o valor correspondente ao excesso de custo ou despesa, computado nos resultados da empresa, deve ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL (IN SRF nº 32, de 2001, art. 5º, inciso I).

A partir do ano calendário de 2002, de acordo com o previsto no art. 45 da Lei nº 10.637, 2002, e §§ 1º a 4º do art. 5º da IN SRF nº 243, de 2002, nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que seja considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurado na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

a) conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

b) conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso desses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser creditado na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados.

Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o **valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da**

base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995. Nesta hipótese, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria da que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.

A já mencionada decisão da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento (acórdão nº 1401-00.800) esclarece que a recomposição do lucro da exploração em lançamentos de ofício não encontraria guarida na jurisprudência administrativa, tampouco no ordenamento jurídico. Para aquele colegiado:

“Ainda que com essa nova regulamentação, possa haver reflexo no lucro contábil do período de apuração em razão do ajuste do valor do excesso não dedutível, não cabe a pretensão por 4(quatro) motivos:

*- O ajuste no lucro contábil é cabível quando feito pelo **contribuinte/Pessoa Jurídica** espontaneamente e aí sim tendo reflexo no lucro líquido e no lucro da exploração. Feito de ofício pelo Fisco através de lançamento de ofício, por óbvio que o ajuste sai da órbita do contábil, mais se equiparando ao extra-contábil: “(...) a **pessoa jurídica** deverá ajustar o excesso de custo, (...), contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de (...)”(art. 45 da Lei n. 10.637/2002).*

- Há ainda um grande obstáculo operacional para a própria fiscalização fazer tal ajuste contábil em função do descumprimento de norma tributária dado causa pelo Contribuinte. É que o ajuste contábil não se concretiza totalmente no lucro contábil, diminuindo-o, pois há que se verificar, conforme determina a norma jurídica, se é o caso de contabilizar como custo, se o insumo importado já foi utilizado, ou de simples baixa do ativo e nesse caso não interferiria no lucro da exploração. É o que determina os incisos II do art. 45 da Lei n. 10.637/2002:

‘(...) a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, (...), contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

*(...) I - **conta do ativo** onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou*

*II - **conta própria de custo ou de despesa do período de apuração**, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.’*

Portanto, não faz sentido atribuir à fiscalização o ônus de refazer a contabilidade da Recorrente.

*- Por fim, o sistema de benefícios fiscais não pode compactuar com o **recálculo de benefício de forma retroativa em função da descoberta de ilícitos tributários, pelo contrário, o sistema***

jurídico se inclina à situação até de perda dos referidos benefícios. Vide art. 64 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas:

Art. 64. Constatado o descumprimento de qualquer das condições ou requisitos para usufruto dos incentivos fiscais previstos neste Capítulo, bem assim do disposto no art. 1º da Lei nº 7.134, de 26 de outubro de 1983, o titular da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte:

I - no caso de redução, revogará o ato que tenha reconhecido o incentivo e comunicará ao órgão competente do MI a ocorrência desses fatos, para que sejam adotadas as providências cabíveis;

II - no caso de isenção, comunicará ao órgão competente do MI a ocorrência desses fatos para que seja providenciada a revogação do ato que tenha reconhecido o benefício fiscal e demais providências cabíveis.

- Nesse contexto, fica bastante claro a vedação explícita constante no artigo seguinte do mesmo diploma infralegal:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.”

No caso concreto, verifica-se na DIPJ que o contribuinte declarou que a maior parte de suas receitas seriam oriundas de atividade isenta, o que, em tese, poderia motivar a fiscalização a exatamente averiguar a repercussão do ajuste no cálculo do lucro da exploração e, conseqüentemente, no cálculo do imposto de renda devido, não fosse o empecilho posto no art.66 da IN SRF nº 267/02.

Tal dispositivo infralegal, que veda a recomposição do lucro da exploração *per si*, não constitui motivo suficiente ao indeferimento do pleito – o fundamento empregado pela decisão *a quo* talvez decorra unicamente da vinculação do Julgadores a entendimentos emanados da Secretaria da Receita Federal do Brasil -, vez que as repercussões devem ser avaliadas a partir da alteração, em nível normativo legal, do tratamento conferido ao ajuste do excesso de custo considerado indedutível pela fiscalização.

Para Hiromi Higuchi, Fábio H. Higuchi e Celso H. Higuchi (Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática. 36ª edição. São Paulo: IR Publicações, 2011, p.163), a aludida repercussão deveria ser levada em conta. Afirmam os autores:

"O ajuste contábil do valor do excesso não dedutível, mediante transferência da conta de resultados do ano-calendário para a conta de resultados acumulados, beneficia as empresas que têm incentivo fiscal de isenção e redução do imposto de renda calculada com base no lucro da exploração porque aumenta o lucro contábil do período de apuração".

Apesar disso, ainda que haja, como sustenta o Recorrente, a aludida repercussão, ao alegá-la deveria demonstrá-la, não podendo transferir tal ônus à fiscalização. Se apresentou ajustes a respeito de vários insumos importados, poderia, por exemplo, ter anexado os registros contábeis e a comprovação efetiva no cálculo do lucro da exploração. Não bastaria apenas defender que o novo tratamento legal implicou em repercussão no lucro contábil do período de apuração, sendo imperiosa a respectiva comprovação, consoante apregoam os arts.15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Por isso, quanto a esta matéria, também não se acolhe a pretensão da defesa.

Dos Prejuízos Fiscais Acumulados

Conforme decisão de primeira instância, reconheceu-se a compensação de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores. Vejamos:

“(...) A recorrente alega que a fiscalização ignorou no lançamento a existência de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, passíveis de compensação.

A exigência tem guarida no art. 15 da Lei nº 9.065/95. Trata-se de uma faculdade concedida ao sujeito passivo que mantém os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação, limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado.

O mesmo se diga compensação da base negativa da CSLL de exercícios anteriores na base de cálculo dessa contribuição, por sua vez fundamentada no art. 16 do mesmo diploma legal. Contudo, a recorrente não se manifesta quanto a utilização da base negativa da CSLL.

Como prova da existência do prejuízo fiscal de anos anteriores, a recorrente juntou o Livro de Registro de Apuração do Lucro Real (fls. 582-600).

.....

Dito isto, considerando a manifestação da recorrente no sentido de exigir, no caso concreto, o direito assegurado pelos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, acolho o pleito de uso dos saldos de prejuízos fiscais de períodos anteriores para reduzir a base de cálculo do lançamento.”

Logo, tal direito deve ser mantido, vez que definitivamente decidido, não havendo litígio a respeito, cabendo à unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil adequá-lo a nova realidade retratada neste voto, em que as bases de cálculo foram reduzidas, devendo ainda registrá-la em seus sistemas internos de controle.

Por fim, o decidido com relação ao IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL, no que couber, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Processo nº 10283.721311/2008-04
Acórdão n.º **1103-000.787**

S1-C1T3
Fl. 735

Pelo exposto, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir, a título de ajuste decorrente da legislação de preço de transferência, o montante de R\$1.699.509,67.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Redator Designado.

Rendo minhas homenagens ao nobre relator, a quem peço vênica para dissindir somente sobre uma das questões enfrentadas em seu brilhante voto.

Meu único dissenso diz respeito à questão da aplicação do método PRL 60 nas vendas feitas pela recorrente à pessoa ligada (domiciliada no País) - no caso, sobre as vendas feitas pela recorrente à Sony Brasil Ltda. Ou seja, é quanto ao alcance da restrição legal prevista no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96.

Eis sua redação:

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:

(...)

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda; (redação anterior à Lei 9.959/00)

(...)

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

Segundo a Fazenda, só não podem ser empregados, para aplicação do método PRL, preços praticados pela recorrente nas vendas feitas a pessoa “ligada” situada no exterior, ou seja, na venda a pessoa vinculada, conforme acepção de vinculada descrita no art. 23 da Lei 9.430/96. Daí se encontrar adequado o uso do método em questão nas vendas da recorrente a sua pessoa ligada (domiciliada no País) na apuração do preço parâmetro.

Não há dúvida de que as regras de preços de transferência introduzidas no País a partir da Lei 9.430/96 se inspiram e são governadas pelo princípio *arm's length*. É dizer, as regras de *transfer pricing* instituídas pela Lei 9.430/96 dão ou procuram dar concretude ao princípio *arm's length*, para evitar que a pessoa domiciliada no País transfira indiretamente lucros para outra pessoa a ela “ligada” (pessoa vinculada) em país de baixa carga fiscal, para lá serem tributados os lucros, e não no Brasil.

A *mens legis* (intenção da lei) se expressa na concreção do princípio *arm's length*, assim como a *mens legislatoris* (intenção do legislador), evidenciada na Exposição de Motivos da Lei 9.430/96. A aplicação do princípio *arm's length* é a razão das regras de preços de transferência da Lei 9.430/96.

Não se pode escusar, entretanto, que a concreção do princípio *arm's length* no País se dá nos limites e sob a moldura das normas legais de ajuste postas pela Lei 9.430/96 com suas alterações.

Pois bem.

Suponhamos que o art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 permita o uso de preços de venda a pessoas ligadas (à importadora no Brasil), para a apuração do preço parâmetro pelo método PRL. Isto é, que o art. 18, § 3º em comentário só proíba, para aplicação do método PRL, a utilização de preços praticados pela importadora brasileira na venda a pessoa a ela vinculada na aceção do art. 23 da mesma lei (situada no exterior).

Se a importadora no País vender as mercadorias importadas à sua controlada no País (venda por pessoa ligada), por valor notoriamente superior ao de mercado, presume-se que há distribuição de lucros (distribuição disfarçada de lucros - DDL) pela controlada: a diferença entre o valor de venda pela controladora e o valor de mercado é o lucro presumidamente distribuído a essa⁵.

A consequência prescrita é a indedutibilidade da referida diferença na controlada – pela presunção de que tal diferença informa distribuição de lucros⁶.

Sendo distribuição de lucros (disfarçada), essa mesma diferença, a bem ver, não é receita da controladora, mas lucro recebido da controlada, e, portanto, não tributável na controladora (arts. 379, § 1º, 383 e 389, *caput*, do RIR/99). Se é lucro distribuído (ainda que disfarçadamente ou presumidamente) para a controlada – e por isso, indedutível – não pode deixar de ser, para a controladora, lucro recebido (não tributável).

Ora, em tal hipótese teremos o seguinte quadro: o preço parâmetro das importações pelo método PRL estará “majorado” (por se usar o preço de venda da importadora à controlada sua no País, preço superior ao de mercado), e a receita tributável não.

Note-se: com o uso do preço de venda da importadora à sua controlada (ambas no País) na aplicação do método PRL, o *custo dedutível* das importações *estará majorado*, ao passo que a *receita tributável* da importadora *não resultará majorada* (pois parte do preço de venda feita por ela foi considerada *recebimento de lucro*, por DDL da controlada para a importadora). *Não faz nenhum sentido*.

Veja-se que, com isso, resultará, sim, *erodida a tributação nacional*, ao contrário do que foi alegado pela douta Procuradoria. Haverá *maior custo dedutível* das importações *na importadora*; já o “reequilíbrio” dos custos *na “pessoa ligada”* no País (a compradora da importadora), em função da DDL, é *neutralizado* pela *menor receita tributável* da importadora, pelo mesmo efeito da DDL (como demonstrado acima)!

⁵ Art. 464, II, do RIR/99.

A *transferência* indireta de *lucros* para a pessoa vinculada no *exterior* (exportadora), *sem tributação no Brasil*, será *efetivada*, contrariando as regras de preços de transferência que a procuram *interditar*!

Agora, se a importadora no País vender as mercadorias importadas à sua controladora no País (pessoa ligada) por valor notoriamente superior ao de mercado, não há a presunção de DDL (a menos que ambas estejam ainda sujeitas a um controlador comum). Aliás, será o “inverso” de DDL.

A importadora, pois, irá apurar uma receita tributável maior, porém, *compensada* com um *custo dedutível igualmente maior*, com a aplicação do método PRL sobre as referidas vendas. Já a pessoa ligada, controladora no País, que comprou as mercadorias da importadora, também irá deduzir um custo majorado e uma receita tributável *menor* (pela venda a terceiros), além de um lucro bruto *menor*.

Registre-se: com o uso do preço de venda da importadora à sua controlada (ambas no País) na aplicação do método PRL, o *custo dedutível* das importações *estará majorado*. E resultará *erodida a tributação nacional*, pois a majoração do custo das importações *não será acompanhada* em mesmo passo pela *majoração na receita de venda no mercado interno*, com o *final da cadeia* das operações entre as pessoas ligadas no País.

Haverá, pois, a *transferência* indireta de *lucros* para a pessoa vinculada no *exterior* (a exportadora), *sem tributação no Brasil*!

Não faz nenhum sentido.

Com isso tudo, procuro demonstrar claramente o seguinte. Não se considerar como “pessoa vinculada”, para fins da aplicação do método PRL, a pessoa ligada à importadora situada no País (pessoa do mesmo grupo societário no País), torna *sem sentido* a aplicação da regra de ajuste pelo método PRL, ou, mais, *contraria* o sentido da regra de ajuste de *transfer pricing*, distorcendo-a completamente.

Por outro lado, se a importadora no País vender as mercadorias importadas à sua controladora no País (pessoa ligada) por valor notoriamente inferior ao de mercado, pode resultar caracterizada a DDL. Nesse caso, o lucro presumidamente distribuído pela importadora à sua controladora é a diferença entre o valor de mercado e o valor de venda das mercadorias⁷.

A consequência prescrita nessa hipótese de DDL é a adição da referida diferença ao lucro líquido da importadora no País⁸.

Aí teríamos o seguinte quadro: o preço parâmetro das importações pelo método PRL *estará subavaliado* (por se usar o preço de venda da importadora à controladora sua no País, preço inferior ao de mercado), *em que pese* a importadora ter de *adicionar* ao lucro líquido a *diferença entre o preço de mercado e o preço de venda* das mercadorias à sua controladora (lucro presumidamente distribuído).

Note-se: com o uso do preço de venda da importadora à sua controladora (ambas no País) na aplicação do método PRL, o *custo dedutível* das importações estará

⁷ Art. 464, I, do RIR/99.

subavaliado, ao mesmo passo em que a “receita” tributável da importadora será “aumentada” pela adição da diferença entre valor de mercado e valor de venda das mercadorias. Também isso *não faz sentido*.

Também nesta hipótese, não se considerar como “pessoa vinculada”, para fins da aplicação do método PRL, a pessoa ligada à importadora situada no País, torna *sem sentido* a regra de ajuste de *transfer pricing*, ou, antes, *contraria* seu sentido, distorcendo-a integralmente, além de colidir com o princípio *arm's length* posto ou concretizado através do método PRL da Lei 9.430/96.

Mais.

O art. 18, § 2º, da Lei 9.430/96 prevê que para a aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparados) somente serão considerados os preços praticados entre compradores e vendedores “não vinculados”:

Art. 18. (...)

§ 2º. Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

Pelo método PIC, o preço parâmetro é obtido pela média dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados *no mercado brasileiro* ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes (art. 18, I, da Lei 9.430/96)⁹. Aliás, parte da acepção do preceito do art. 18, § 2º, da Lei 9.430/96 já foi bem deduzida pelo nobre relator – ao reconhecer a inexistência de óbice para aplicação do método PIC em venda feita por pessoa vinculada à recorrente a terceiros independentes.

Se o termo “não vinculados” empregado no contexto do art. 18, § 2º, da Lei 9.430/96 fosse na acepção de pessoa vinculada do art. 23 dessa lei, o preço parâmetro pelo método PIC *poderia ser obtido* com base nos *preços de compra e venda praticados entre a importadora e a pessoa a ela ligada* (situada no País)! Ou nos preços de compra e venda entre a importadora e pessoa do mesmo grupo societário daquela.

Isso seria possível, a prevalecer o alcance restrito da expressão “não vinculados” usada no art. 18, § 2º, da Lei 9.430/96, pois, para o método PIC, a norma legal permite o cálculo baseado no preço médio apurado *no mercado brasileiro*.

Evidentemente perderia todo o sentido para a aplicação do método PIC, se para apuração do preço parâmetro por esse método pudessem ser utilizados os preços praticados entre as pessoas ligadas (a importadora e pessoa ligada, ambos no País).

A importadora poderia vender à pessoa ligada por preço *bem superior ao de mercado*, para obter o *preço parâmetro* de ajuste das importações *majorado*, ao passo que a pessoa a ela ligada, a adquirente, iria *também ter um custo majorado*! E, sendo a pessoa ligada controladora, nem se poderia cogitar de DDL!

⁹ Art. 18. (...)

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

Portanto, ainda que a importadora apurasse uma receita também maior (contrabalançando o custo de importação majorado), a *transferência indireta de lucros* para a pessoa vinculada *no exterior, sem tributação no Brasil*, seria levada a efeito, pois o custo majorado pela compradora da importadora (= pela pessoa ligada no País) não seria acompanhado em mesmo passo pela majoração no preço de venda por essa compradora a terceiros (após o final da cadeia das operações entre ligadas)!

Quer dizer, seria *erodida a tributação nacional*, contra a qual tem sentido as regras de ajustes de preços de transferência! Isso *não faz nenhum sentido*.

E, é claro que não se podem adotar *dois pesos e duas medidas*.

Quero com isso dizer que, a prevalecer o sentido restrito da expressão “não vinculados” no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 (para o método PRL), ora em discussão, igualmente *tem de prevalecer esse mesmo sentido* da expressão “não vinculados” usado no art. 18, § 2º, da mesma lei (para o método PIC). E já demonstrei acima que tal entendimento *anula* completamente o método PIC, como regra de ajuste de preços de transferência.

Veja-se, pois, que as interpretações lógica e teleológica também levam à conclusão de que o termo “não vinculados” compreende, no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, as pessoas ligadas (situadas no País), as pessoas situadas no Brasil do mesmo grupo societário da importadora.

A expressão “não vinculados” no *contexto* do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada *lógica, sistemática e teleologicamente*. A norma contida nesse preceito, a bem ver, é *norma de apoio*, e não *norma base* de preços de transferência. Daí também haver adequação e coerência em se interpretar em sentido amplo o termo “não vinculados” utilizado no contexto posto.

Com todas essas considerações que deduzi, não me resta dúvida de que o termo compradores “não vinculados” referido no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, no contexto em que ele é usado, impõe ser interpretado em seu sentido amplo, para compreender os compradores não “ligados” (pessoa não ligada à importadora). Aliás, para compreender os compradores não pertencentes ao grupo societário da importadora situados no Brasil.

Ou seja, deve ser entendido que só serão considerados, para aplicação do método PRL, os preços praticados pela empresa, com compradores independentes (terceiros independentes) – *on an arm's length basis*.

Entendimento contrário *desvirtua*, como evidenciado, a regra de ajuste de *transfer pricing* do método PRL conforme a Lei 9.430/96. Distorce-a totalmente, contraria seu sentido, derruba o princípio *arm's length* objetivado por meio do método em questão.

Dos elementos coligidos aos autos, e com as provas a eles carreadas, fica claramente demonstrado para mim que o uso do método PRL 60 se deu sobre as vendas praticadas pela recorrente – Sony Plásticos da Amazônia Ltda. - à sua pessoa ligada – a Sony Brasil Ltda.

Posto isso tudo, não hesito em dizer que é errática e injurídica a presunção legal de preço de mercado apurado através do *método PRL*, baseado nos preços de venda praticados pela recorrente com pessoa a ela ligada (Sony Brasil Ltda.).

Não vejo como possam prevalecer os ajustes de preços de transferência aplicados pelo autuante, com uso do método PRL 60.

Cito, ainda, o acórdão nº 101-96.665, da 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, no qual se afastou o ajuste feito pelo autuante pela aplicação do método PRL, com base nos preços de venda praticados pela importadora com pessoa ligada situada no País. Transcrevo excertos do voto da relatora do acórdão, a ilustre ex-Conselheira Sandra Faroni:

Postulou a empresa a inaplicabilidade do método PRL nas operações com a Darrow (esclarecimento nosso: a Darrow Imagem S.A. era pessoa situada no País ligada à importadora), comprador vinculado, uma vez que o § 3º do art. 18 da Lei 9.430/96 determina que, para apuração do PRL, somente serão considerados os preços praticados pelas empresas com compradores não vinculados.

(...)

Com o recurso o contribuinte trouxe a prova da vinculação, superando o primeiro óbice indicado na decisão para acolher a pretensão do contribuinte.

O segundo óbice apontado pela decisão não tem fundamento legal. 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. Essa é mais uma limitação imposta pelo sistema fechado, introduzido pela Lei nº 9.430/96. Se não existem operações relativas àquelas mercadorias com pessoas não vinculadas, não há como aplicar o PRL para estabelecer seu preço de referência. O ajuste apurado pela fiscalização, quanto a essas mercadorias, resultou em desacordo com a lei, não podendo prosperar. (grifos nossos)

Mais. Conforme esclareceu da tribuna o patrono da recorrente, esta é a empresa “componentista”, que faz a primeira etapa da montagem, e vende os produtos para pessoa ligada no Brasil, a Sony Brasil Ltda., que é quem processa a montagem do produto final, que é vendido aos clientes (terceiros).

Isso traz à lume o art. 2º, § 5º, da Instrução Normativa (IN) SRF 243/02. Note-se o que ele dispõe:

*§ 5º. Aplicam-se, também, as normas sobre preço de transferência às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, **por meio de interposta pessoa** não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à empresa brasileira.*

Aliás, o art. 2º, § 5º, da IN SRF 243/02 ostenta o mesmo conteúdo do art. 2º, § 5º, da precedente IN SRF 32/01 e do art. 2º, § 5º, da anterior IN SRF 38/97.

A recorrente, agindo como “componentista”, vendendo os produtos para a pessoa ligada no Brasil, a Sony Brasil Ltda., que é quem faz a produção do bem final, atuava **como interposta pessoa da Sony Brasil Ltda., no contexto e para os fins das regras de preços de transferência, a meu ver.**

Outrossim, se a autoridade fiscal quisesse aplicar o método PRL 60, inclusive por facilidade procedimental, poderia tê-lo feito sobre as revendas feitas pela Sony Brasil Ltda. (a pessoa ligada à recorrente), e que fazia as revendas a terceiros (os clientes).

Reitero. O que não tem juridicidade é a aplicação do método PRL à recorrente, com base nos preços por ela praticados com sua controladora no País (pessoa ligada), para apuração do preço parâmetro, e, pois, para assim promover os ajustes de *transfer pricing* (concreção do princípio *arm's length* pelo método PRL).

Peço vênia, mas não me impressiona o argumento de que no caso concreto não se demonstrou que as vendas à pessoa ligada se deram fora da margem de mercado, na aplicação do método PRL 60 sobre tais vendas.

Primeiro porque a restrição da aplicação do método de ajuste em tais casos é legal. A se seguir o entendimento ora contendido, igualmente tal asserção caberia na hipótese em que o contribuinte use o método PRL (ou mesmo o PIC, como visto) nas vendas que ele faça a pessoa vinculada no exterior. E se sabe que tal conclusão, nessa hipótese, não seria agasalhável.

Segundo porque, mesmo se admitindo que a restrição legal não é absoluta, aplicando o fisco o método sobre as venda da recorrente à pessoa ligada, a ele compete demonstrar cabalmente que os preços de venda se colocam na margem de mercado – o que não o fez.

Diante de uma restrição de tal ordem, com a clareza de seu sentido, só a comprovação plena e cabal de que o preço praticado se insere na faixa de mercado permitiria a aplicação do método sobre vendas para ligadas. O que teria de ser feito pelo fisco, que foi quem o aplicou. E, tudo isso, com a admissão de que a restrição legal em causa não é absoluta.

Daí porque o argumento posto, com a devida vênia, não me impressiona.

Sob o manto dessas considerações, dou provimento ao recurso na questão da inaplicabilidade do método PRL 60 sobre as vendas feitas pela recorrente à pessoa ligada (domiciliada no País). Com isso, resulta prejudicada a questão da legalidade da IN SRF 243/02.

Nessa ordem de juízo, dou provimento ao recurso quanto à inaplicabilidade do método PRL 60, que se deu sobre as vendas praticadas à pessoa ligada da recorrente, para os lançamentos de IRPJ e de CSL.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata

Processo nº 10283.721311/2008-04
Acórdão n.º **1103-000.787**

S1-C1T3
Fl. 743

CÓPIA