



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

Processo n° 10283.722006/2014-70
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-002.758 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria Preços de Transferência- Pessoas vinculadas e país tributação favorecida
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TEIKON DA AMAZÔNIA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE.

Considera-se válida a intimação por edital, feita após se revelar improficua a tentativa de intimação pessoal ou por via postal ou por meio eletrônico, não estando essas três últimas formas de intimação sujeitas à ordem de preferência.

NULIDADE. CNPJ. INAPTIDÃO. PROCEDIMENTO AUTÔNOMO.

O procedimento que torna inapta inscrição no CNPJ é autônomo em relação ao litígio fiscal de exigência de crédito tributário, descabendo ao colegiado da DRJ analisar a legalidade do ato proferido pela autoridade da DRF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA.

O procedimento fiscal é inquisitório e, por isso, não se lhe aplica a ampla defesa e o contraditório.

PERÍCIAS. DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

As diligências e perícias prescindíveis devem ser rejeitadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. VINCULAÇÃO POR EXCLUSIVIDADE. IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não comprovado o vínculo de exclusividade da empresa domiciliada no exterior com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tem-se incabível apurar ajustes de preços transferência nas operações entre ambas.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRODUTO A PRODUTO. Os ajustes de preços de transferência não apurados individualizadamente para cada produto não servem para comprovar excesso de custo a ser adicionado ao lucro tributável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. IMPROCEDÊNCIA.

Aplica-se à tributação da CSLL idêntica solução dada ao lançamento de IRPJ, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Caio César Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício decorrente de decisão da DRJ do RJ que entendeu por ausente a premissa para aplicação das regras de controle de preço de transferência em função de não tratarem-se de pessoas vinculadas, nos termos da imputação fiscal do art.23,

X, da Lei n.9.430/1996, bem como, por entender correto o recolhimento realizado naquelas transações praticadas com país de tributação favorecida (Hong Kong), nos termos do art.24, Lei n.9.430/1996.

Considerando o minucioso relato empreendido pela DRJ transcrevo-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

Trata-se de lançamentos que exigem dos interessados (contribuinte e solidários) as seguintes exações:

1.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 6.584.161,55, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora (fls. 7/17);

1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 2.378.938,16, acrescida da multa de ofício e dos juros de mora (fls. 17/25).

2. A descrição dos fatos do auto de infração de IRPJ veio assim apresentada:

0001 ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS. CUSTOS/DESPESAS/ENCARGOS - BENS/SERVIÇOS/DIREITOS ADQUIRIDOS EXTERIOR DE PF/PJ - PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA E VINCULADA

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, direitos adquiridos de PJ residente ou domiciliada em país com tributação vinculada/favorecida, adicionado a menor no Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA em anexo.

Refere-se a empresa tributada por Lucro Real com apuração anual, cuja ciência do Termo de Início da Fiscalização foi dado por edital desafixado em 22/05/2014, uma vez que a mesma foi declarada INAPTA, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/MANAUS n° 041, de 19/05/14, processo n° 10283.720600/2014/26.

Em 2010, a empresa Teikon Tecnologia Industrial da Amazônia Ltda. (TEIKON), CNPJ 07.208.315/0001-78, declarou ter realizado operações de importação de bens com pessoas vinculadas ou sediadas em países com tributação favorecida sujeitando-se, portanto, ao ajuste dos custos destas importações, os chamados preços de transferência, por meio de um dos métodos permitidos pela legislação.

Informações constantes de sua DIPJ/2011 dão conta de R\$ 77.064.457,03 em bens importados de pessoas vinculadas e R\$ 1.815.563,05 teriam vindo de países com tributação favorecida (Ficha 29A).

Na determinação do lucro real, a título de ajuste dos preços de transferência, efetuou a adição de R\$ 613,9 mil e detalhou os ajustes (Fichas 32 e 33) apenas em relação às operações com países de tributação favorecida. Com a finalidade de apurar o montante das Importações efetivadas pela pessoa jurídica, realizamos consultas ao Sistema Sped,

especificamente às Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelo Contribuinte, de onde foi extraída a informação de que as Importações de Países com Tributação Favorecida (Hong Kong) somam R\$ 7.313.504,00. Além disso, foi também apurado o valor de R\$ 36.480.125,00 de Importações realizadas do Exportador Gigabyte Technology Co., Ltd. (Gigabyte), sediado em Taiwan, que devem ser consideradas como sendo de pessoas vinculadas, apesar de não parecerem à primeira vista. A estreita relação existente entre a TEIKON e a Gigabyte no Brasil exige que aprofundemos o exame destas operações, resumidas a seguir.

A TEIKON é uma empresa que presta serviços de fabricação de produtos eletrônicos para terceiros (EMS Electronic Manufacturing Services). De acordo com sua página na internet, seus serviços incluem todo o processo industrial: montagem automática, integração, testes, embalagem, e entrega do produto pronto para comercialização em qualquer lugar do País.

Em 2008, conforme histórico também publicado em sua página na internet, a TEIKON assinou contrato com a Gigabyte e passou a ser responsável pela manufatura dos produtos e pela inserção da marca Gigabyte no mercado brasileiro. Em 2010, segundo notícia publicada na revista ComputerWorld, faturava mensalmente 15 milhões de reais com a produção e montagem de produtos Gigabyte.

A Gigabyte é uma das maiores fabricantes mundiais de placas-mãe para computadores, que detinha, em 2010, entre 10% e 15% de participação de mercado no Brasil, com uma ampla rede de distribuidores, conforme anunciado em sua página na internet. No país, pelas informações que encontramos, controlava por intermédio de um de seus diretores, o executivo Eric Cheng Wei Lu, CPF 233.079.118-64, a empresa GBSC Serviços e Importação de Componentes (GBSC), CNPJ 11.215.830/0001-52, sediada em São Paulo.

Em 2010, no entanto, a GSBC efetuou pouco mais de R\$ 40 mil em importações, comprou cerca de R\$ 117 mil da TEIKON e não efetuou uma única venda, seja de placas-mãe, placas de vídeo ou de qualquer outro produto do catálogo da Gigabyte.

A TEIKON, por outro lado, além de ter efetuado importações na ordem dos R\$ 64 milhões, boa parte oriunda de subsidiárias da Gigabyte mundo afora, vendeu mais de R\$ 110 milhões em produtos, sendo R\$ 107 milhões em produtos de fabricação própria. Entre os principais adquirentes de produtos fabricados pela TEIKON estão exatamente empresas que a Gigabyte anuncia como seus distribuidores.

Está claro que não se trata aqui de industrialização por encomenda não sujeita a ajuste de preços de transferência ou de importação por encomenda em que se pode se atribuir ao encomendante, em certos casos, a responsabilidade pelos ajustes, pois a TEIKON não entrega os produtos acabados à Gigabyte, suposto encomendante, mas atua como se fosse uma unidade da própria empresa estrangeira, fabricando e vendendo os produtos diretamente aos distribuidores da Gigabyte no Brasil. Tanto é assim que o reconhecimento das receitas com a venda dos produtos é feito pela própria TEIKON e não por outra empresa.

Diante do que acabamos de expor, não há como admitir que os preços praticados nas aquisições de insumos da Gigabyte estejam livres de interferência (arm's length) e que esta empresa estrangeira possa não ser considerada vinculada à TEIKON. A relação existente entre as duas empresas pode vir a configurar a situação descrita no inciso X do art. 23 da Lei nº 9.430/96, que considera como pessoa vinculada, a pessoa jurídica no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica no Brasil que goze de

exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Assim sendo, consideramos que estariam sujeitas a ajuste de Preço de Transferência os R\$ 7.313.504,00 em importações de países com tributação favorecida e R\$ 36.480.125,00 em importações do grupo Gigabyte, na condição de pessoa vinculada. Cujo demonstrativo de cálculo encontra-se anexado ao presente Auto de Infração no documento denominado "DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO TRANSFER PRICE - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA".

Para este cálculo, foram utilizados valores anuais informados na DIPJ, quando os ajustes, de acordo com a legislação, devem ser calculados individualmente, para cada insumo, em relação a cada operação de importação, com base na média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens. Entretanto tal sistemática não foi possível de ser aplicada, tendo em vista o estado de inaptidão, por não ter sido localizada no endereço, em que se encontra a Empresa. Uma vez que a Fiscalização realizou diversas incursões ao endereço indicado à RFB nos dados cadastrais junto ao CNPJ e não obtendo qualquer resposta às suas Intimações.

De formas que, para proteção aos interesses da Fazenda Nacional estamos lavrando o presente Auto de Infração com base nas informações disponíveis junto aos Sistemas Informatizados da RFB e Sped, todos prestados pelo próprio Contribuinte.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2010 26.432.646,23 75,00

3. Às fls. 27 encontra-se o mencionado DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO TRANSFER PRICE - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA, que foi reproduzido abaixo:

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

5. O enquadramento legal pode ser visto no campo específico de cada lançamento.

6. Vemos às fls. 7 e 10 que foram arrolados como responsáveis solidárias as seguintes pessoas:

6.1 Roberto Menna Barreto Felizzola, CPF 294.132.060,15;

6.2 Teikon Tecnologia Industrial S/A, CNPJ 01.371.925/0001-01

Impugnações

TEIKON TECNOLOGIA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA

7. Inconformado com a autuação, o interessado, por meio da peça de fls. 209/251, alegou, em síntese:

DILIGÊNCIA/PERÍCIA

7.1 que requer seja designado procedimento de diligência para apurar junto à Receita Federal do Brasil e Siscomex as transações envolvendo as empresas Gigabyte e Digitron da Amazônia Ltda, CNPJ 84.489.988/0001-94, indicando e detalhando a ocorrência de relação comercial nos anos de 2008 a 2010, a fim de demonstrar a inexistência de exclusividade entre a impugnante e a Gigabyte, bem como informar e detalhar as transações de importação oriundas da Gigabyte e/ou de suas controladas;

7.2 que tal pedido dá-se em razão de a impugnante não reunir condições de fazer tais provas, seja diante da existência de litígio judicial com a empresa Gigabyte, seja porque a outra empresa é concorrente no mercado e não possui interesse em colaborar na depuração da verdade;

7.3 que protesta pela formulação de eventuais quesitos complementares que se demonstrarem necessários, indicando, desde logo, o Perito Sr. Ricardo Zaffari Grechi, contador inscrito no CRC/RS sob nº 069790-08 com endereço profissional à Av. Cel. Lucas de Oliveira, nº 505/802, CEP 90.440-011, Bairro Montserrat, Porto Alegre, RS;

PRELIMINAR - NULIDADE DA CITAÇÃO (CERCEAMENTO DE DEFESA)

7.4 que foi considerada, pela fiscalização, cientificada do Termo de Início de Fiscalização por edital desafixado em 22/05/2014;

7.5 que a razão para o uso do edital está na suposta inaptidão da inscrição do CNPJ declarada por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/Manaus nº 041, publicado em 26/05/2014 (Doc. 07) e exarado do processo nº 10283.720600/2014/26;

7.6 que tanto a citação por edital quanto à declaração de inaptidão da inscrição da impugnante no CNPJ foram efetuadas de forma irregular;

Da impossibilidade de citação por edital antes da publicação da declaração de inaptidão

7.7 que o Ato Declaratório de Inaptidão relativo à inscrição da impugnante foi publicado em 26/05/2014 (Doc. 07); logo, somente a partir de tal data a inaptidão poderia sofrer efeitos no mundo jurídico;

7.8 que o Termo de Início de Fiscalização foi publicado por edital desafixado ainda em 22/05/2014, data anterior, portanto, à publicação do referido Ato Declaratório, o que torna nula a citação por edital da impugnante, que não poderia, por flagrante cerceamento de defesa e por inexistência de autorização legal, ter sido citada por edital antes da publicação do Ato em que foi declarada inapta a sua inscrição no CNPJ;

Da inexistência de inaptidão da impugnante

7.9 que os prejuízos fizeram com que suspendesse as atividades produtivas, sendo obrigada a demitir todos seus colaboradores na cidade de Manaus;

7.10 que por não ser economicamente viável ou recomendável a manutenção de sua sede à Estrada Torquato Tapajós, em 04 de fevereiro de 2014 os sócios da empresa firmaram alteração contratual prevendo a mudança do endereço da sede para a Rua dos Bares (Doc. 02). Em 11 de fevereiro de 2014 tal alteração cadastral foi levada a registro na Junta Comercial do Amazonas (JUCEA - vide Doc. 03), tendo, entretanto, restado - por fatos absolutamente alheios à sua vontade (decorrentes da morosidade da junta) - efetivamente registrada apenas em 14 de agosto

de 2014, sendo levado seu registro à conhecimento da Receita em 20 de agosto de 2014 (Doc. 03);

7.11 que justamente no interím dos procedimentos de registro (protocolo da alteração contratual e seu efetivo registro), por Termo de Diligência, foi certificado que a impugnante não estaria mais lá estabelecida nem nunca teria mantido qualquer relação com a empresa ELO, que lá está sediada atualmente, resultando na precipitada e irresponsável declaração de inaptidão da inscrição da ora impugnante;

7.12 que, pendente de registro sua alteração cadastral, em que pese efetivamente ter alterado seu endereço, estava impedida de regularizá-lo junto à Receita Federal, pois não possuía o documento formal exigido para tanto (alteração contratual devidamente registrada);

7.13 que, embora alegue o desconhecimento de seu endereço para fins de inaptidão, a Fiscalização foi muito eficiente ao localizar a impugnante para intimá-la de Auto de Infração recebido no dia 22/09/2014;

7.14 que, dessa forma, não foi respeitado seu direito;

DO MÉRITO

Do preenchimento equivocado da DIPJ

7.15 que preencheu equivocadamente o valor de R\$ 77.064.457,03, da ficha 29A, linha 15, da DIPJ 2011, ano-calendário de 2010, pois, como se observa, o valor informado na linha 15 corresponde exatamente (inclusive nos centavos) ao somatório dos valores das linhas 16 e 17;

7.16 que, em realidade, a linha 15 deveria estar representada por valor equivalente a zero, pois não importou bens de pessoas caracterizadas como vinculadas;

7.17 que a fiscalização se originou de mero erro de preenchimento de DIPJ, não cabendo ajustes de preço de transferência;

Do litígio entre a impugnante e Gigabyte

7.18 que entre ela, impugnante, e Gigabyte, existiu relação comercial desequilibrada e não eqüitativa, tendo lhe causado significativos prejuízos que a levaram, em última instância, a suspender suas atividades operacionais;

7.19 que inexistente qualquer vinculação entre a impugnante e a Gigabyte, pois a relação comercial existente culminou em disputa judicial milionária que se estende até hoje sem desfecho, pleiteando a primeira, em resumo, o não pagamento de dívidas pela aquisição de produtos da segunda por compensação com crédito oriundo de multa prevista em contrato;

7.20 que a documentação judicial anexa comprova o alegado;

7.21 que tudo se originou em 2008, quando as empresas assinaram instrumento denominado "Collaboration Agreement" (Acordo de Colaboração – doc. anexo), tendo como finalidade precípua a montagem dos componentes importados fornecidos pela Gigabyte (Kits CKD placas-mães) no estabelecimento da impugnante no Brasil para posterior venda sob a marca Gigabyte a clientes prospectados e indicados pela Gigabyte e GBYTE Consultoria;

7.22 que de acordo com o aludido contrato, o volume de produção da impugnante, bem como os preços e os termos de pagamentos das vendas seriam determinados pela Gigabyte, a seu critério exclusivo;

7.23 que, conforme previa o contrato, a Gigabyte indicou para atuar como sua agente (representante comercial) no Brasil a empresa GBYTE Consultoria, aqui constituída e - esta sim - a ela vinculada;

7.24 que essa empresa era responsável por realizar pesquisa de prospecção de mercado, desenvolvimento de oportunidades de negócio no que diz respeito à venda e distribuição dos produtos dentro do território brasileiro e indicação, à impugnante, de interessados nos produtos (doc. anexo);

7.25 que, assim, a Gigabyte fornecia os Kits CKD de placas-mãe à impugnante, que os manufaturava; posteriormente, a Teikon recebia, da GBYTE Consultoria, as ordens de compra dos clientes Gigabyte e as faturava, pagando à GBYTE Consultoria comissão a título de consultoria;

7.26 que a impugnante a manufaturava e vendia os produtos aos clientes designados pela GBYTE Consultoria, que era a responsável por criar e consolidar o mercado para os produtos da Gigabyte e que era quem, portanto, detinha a relação comercial com os clientes;

7.27 que esse modelo de negócio estava expressamente consignado no Contrato (Collaboration Agreement - vide tradução juramentada - docs. anexos);

7.28 que o "Collaboration Agreement" (docs. 09 e 10) não previa qualquer cláusula de exclusividade que trouxesse algum tipo de proteção à impugnante e percebendo sua vulnerabilidade, no dia 03/02/2010 foi assinado novo instrumento entre as partes Teikon e Gigabyte (Doc. 11);

7.29 que apesar de permanecer a inexistência de qualquer exclusividade territorial, foi acordado volume de produção mínimo (sessenta mil unidades de placas-mãe) assegurado à Teikon pela Gigabyte, de modo a garantir escala suficiente para atingir lucratividade no negócio, sob pena de multa;

7.30 que, da leitura do contrato, não existe uma cláusula sequer prevendo qual seria a remuneração da impugnante, o que denota a forma abusiva com que foi concebida a relação comercial, cabendo à impugnante a difícil tarefa de orçar os custos de produção (incluindo uma margem de lucro) a partir da premissa de que seria cumprido o "volume mínimo de produção", após a Gigabyte definir os preços de venda;

7.31 que a garantia de quantidade de produção mínima era fator definitivo para que a impugnante pagasse seus custos fixos e atingisse lucro com a operação, pois abaixo de 60.000 (sessenta mil) unidades de placas-mãe o negócio era claramente inviável;

7.32 que, contudo, o volume mínimo de produção garantido não foi cumprido pela Gigabyte, notadamente de abril de 2010 em diante, comprometendo toda a formação de custos e, conseqüentemente, afetando o resultado esperado e resultando em gravíssimos prejuízos à ora impugnante;

7.33 que, com a valorização da moeda brasileira frente ao dólar e demais moedas, o preço do produto montado no Brasil ficou menos competitivo e a Gigabyte tomou decisão extremamente prejudicial à impugnante;

7.34 que, diante da atitude tomada pela Gigabyte, a impugnante experimentou enorme acúmulo no estoque de produtos e incapacidade de arcar com os custos fixos;

7.35 que, já à beira de encerrar as suas atividades em Manaus por completa inviabilidade do negócio que dependia da Gigabyte, em agosto de 2011 a impugnante fabricou o último lote e, no mês de setembro de 2011, enviou notificação extrajudicial para o fim de constituir a Gigabyte e a GBYTE Consultoria em mora, tanto pelos descumprimentos relatados como para a obrigação ao pagamento das multas;

7.36 que, em razão do alegado inadimplemento da Gigabyte, as atividades da impugnante na fábrica de Manaus foram encerradas;

7.37 que se percebe que, além de não haver contrato de distribuição, agência ou concessão entre a impugnante e a Gigabyte, a operação acabou por se revelar como uma espécie de Prestação de Serviços de Manufatura Eletrônica, no caso muito similar à industrialização por encomenda (com a ressalva que o procedimento de fatura do produto era também feito pela impugnante);

7.38 que era a Gigabyte quem determinava o volume de produção da impugnante, bem como os preços e os termos de vendas que eram praticados;

7.39 que quem detinha a relação comercial com o cliente final e quem determinava os pedidos deles era também a empresa indiretamente vinculada à Gigabyte (GBYTE Consultoria);

Da não caracterização de pessoa vinculada

7.40 que, uma vez que o procedimento fiscal foi conduzido à revelia, face às nulidades anteriormente apontadas, optou a fiscalização por buscar elementos nos sítios na internet de ambas as empresas, de caracterização - precipitada e errônea - da relação jurídica da impugnante para com a empresa Gigabyte como de agente, distribuidora ou concessionária exclusiva;

7.41 que a fiscalização sequer se deu ao trabalho de indicar precisamente se a impugnante seria agente, distribuidora ou concessionária, de forma a possibilitar adequada defesa por parte da autuada;

7.42 que a impugnante teria de ser qualificada como agente, distribuidora ou concessionária da Gigabyte (o que não o é) e, cumulativamente, sua relação deveria ser de exclusividade;

7.43 que, pelo o contrato existente entre as partes, não é nem agente, nem concessionária, nem distribuidora da Gigabyte, nem manteve qualquer contrato celebrado que tenha sido feito de forma exclusiva em todo ou em parte do território brasileiro (aliás, há cláusula expressa de inexistência de exclusividade);

Da não exclusividade

7.44 que na primeira folha do contrato (Collaboration Agreement), em sua introdução, já consta expressamente a condição de não exclusividade entre as partes;

7.45 que, registra-se que, pela informação obtida em sítio na internet especializado do setor tecnológico, ao longo do ano de 2010, a empresa Digitron da Amazônia Ltda deixou de atender a Gigabyte em operação idêntica a que vinha realizando com a Teikon;

7.46 que isso identifica que entre 2008 e 2010 existia relação com a Digitron e, portanto, inexistia - também de fato - exclusividade da Gigabyte com a impugnante;

7.47 que em momento algum a Gigabyte esteve impedida de contratar outras empresas;

7.48 que não reúne as características de uma relação de distribuidor, agente ou concessionário, consoante as definições jurídicas dessas atividades encontradas na legislação e na doutrina;

Da ilegalidade da aplicação da IN SRF nº 243, de 2002

7.49 que apuração dos preços de transferência por meio do método PRL 60 da IN SRF nº 243, de 2002, é ilegal;

Processo nº 10283.722006/2014-70
Acórdão n.º **1402-002.758**

S1-C4T2
Fl. 1.116

Do erro de apuração na que tange às importações de país com tributação favorecida

7.50 que informou em sua DIPJ adequadamente os valores pagos a empresas sediadas em países com tributação favorecida, cujo valor foi de R\$ 1.815.563,05 (vide Docs. 16 e 17);

7.51 que descabe o montante levantado a tal título, R\$ 7.313.504,00, trazido pela fiscalização como total de importações de empresa sediada em país com tributação favorecida; **Da não utilização do crédito presumido de ICMS**

7.52 que a fiscalização deixou de considerar mais de R\$ 11.000.000,00 decorrentes de crédito presumido de ICMS, constante da DIPJ a título de subvenção (Anexo 06A, linha 32 - vide abaixo), fato que gera valores a maior nas bases de tributação ora questionada;

7.53 que, caso mantida a autuação, é imperiosa a sua adequação a fim de se considerar o crédito presumido de ICMS como componente da receita líquida da impugnante;

Do não aproveitamento dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores

7.54 que a fiscalização ignorou os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL experimentados pela impugnante em anos anteriores, o que, uma vez aplicado, resulta em severa redução dos valores envolvidos (Doc. 16);

Da ilegalidade do uso da taxa Selic

7.55 que utilização da Taxa SELIC como fator de juros moratórios aplicáveis aos créditos tributários, deve ela ser afastada, determinando-se a observância da taxa máxima de 1% (um por cento) ao mês ou fração (CTN, artigo 161, § 1o);

Da inaplicabilidade da multa de 75%

7.56 que ilegal a multa de 75%, devendo ser ela reduzida para 20%;

Da oportunidade de apurar o preço de transferência por um outro método

7.57 que, caso mantida a aplicação de métodos de preços de transferência às importações feitas pela impugnante, deverá ser a ela oportunizada a apresentação de novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, fulcro no o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996.

Roberto Menna Barreto Felizzola, CPF 294.132.060,15;

8. Inconformado com a autuação, o Sr. Roberto Menna Barreto Felizzola, CPF 294.132.060,15, tido como sujeito passivo solidário, por meio da peça de fls. 100/107, alegou, em síntese:

8.1 que, além dos requerimentos e alegações apresentados pela empresa autuada, os quais subscreve, entende não há como incluí-lo no pólo passivo, visto que, conforme documentos que junta, o seu ingresso na condição de administrador da Teikon Tecnologia Industrial da Amazônia LTDA só se deu no ano de 2012, ao passo que o lançamento é referente ao ano-calendário de 2010;

8.2 que, assim, não há interesse comum a justificar a responsabilização solidária

Em julgamento a DRJ entendeu que ausente a caracterização da premissa de pessoas vinculadas ao que não há que cogitar-se na aplicação das regras de controle de preço de transferência. No que respeita às transações praticadas com país de tributação favorecida tem-se que a fiscalização pretende aplicar método em descompasso com o previsto na legislação de preços de transferência que foi corretamente observada pelo contribuinte. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE.

Considera-se válida a intimação por edital, feita após se revelar improficua a tentativa de intimação pessoal ou por via postal ou por meio eletrônico, não estando essas três últimas formas de intimação sujeitas à ordem de preferência.

NULIDADE. CNPJ. INAPTIDÃO. PROCEDIMENTO AUTÔNOMO.

O procedimento que torna inapta inscrição no CNPJ é autônomo em relação ao litígio fiscal de exigência de crédito tributário, descabendo ao colegiado da DRJ analisar a legalidade do ato proferido pela autoridade da DRF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA.

O procedimento fiscal é inquisitório e, por isso, não se lhe aplica a ampla defesa e o contraditório.

PERÍCIAS. DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

As diligências e perícias prescindíveis devem ser rejeitadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. VINCULAÇÃO POR EXCLUSIVIDADE. IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não comprovado o vínculo de exclusividade da empresa domiciliada no exterior com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tem-se incabível apurar ajustes de preços transferência nas operações entre ambas.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRODUTO A PRODUTO. Os ajustes de preços de transferência não apurados individualizadamente para cada produto não servem para comprovar excesso de custo a ser adicionado ao lucro tributável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. IMPROCEDÊNCIA.

Aplica-se à tributação da CSLL idêntica solução dada ao lançamento de IRPJ, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

1. Admissibilidade:

Trata-se de Recurso de Ofício ante exoneração de crédito tributário que alcança praticamente 10 milhões de reais, portanto, em muito ultrapassado valor de alçada fixado na Portaria n.XX/2016 MF ao que conheço do presente recurso.

2. Das preliminares:

O julgamento empreendido pela DRJ ao afastar as preliminares de suposta inobservância do devido processo legal ao fato da recorrida ter sua inscrição no CNPJ cancelada se revela indelével, na medida que estranha ao presente PAF e ademais já judicializada.

Também não há qualquer reparo a ser feito na decisão que nega pedido de prova pericial dado que prescindível no caso ora em exame, portanto, até o momento irretocável a decisão proferida pela DRJ.

3. No mérito:

3.1. Aplicação regras *transfer price* pessoas vinculadas e país com tributação favorecida:

A Lei n.9430/1996 previu que Para fins do controle de *transfer pricing*, pessoa vinculada será somente aquela residente e domiciliada no exterior, com a qual a companhia situada no Brasil realiza algum tipo de negócio. Entre os vários tipos negociais a fiscalização entendeu por presente vinculação entre a TEIKON e a GIGABYTE ante contrato de agência/distribuição com exclusividade, nos termos do art. 23, X, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 23. (...) Será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

(...)

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 leitura do dispositivo se constata que o conceito de pessoa vinculada para fins de submissão às regras do *transfer pricing* no Brasil é bastante amplo, indo além do previsto pela própria OCDE. Para a OCDE empresas vinculadas são aquelas que: i) Participam direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa de outro Estado; ii) Possuem as mesmas pessoas participando direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de ambas as empresas, situadas em países distintos.

Contudo, há que se ter em mente que até o presente momento o Brasil não é país-membro da OCDE e mesmo nas atuais tratativas restou expressamente consignado as ressalvas do país em matéria de preços de transferências.

Assim, a opção do legislador pátrio não encontra qualquer óbice pelo fato de eventualmente estar em desacordo com as orientações da OCDE. Interessante notar que a enumeração do art. 23 estendeu, nos seus incisos IX e X, o conceito de pessoa vinculada a situações nas quais não há qualquer espécie de vinculação societária, mas tão-somente relações contratuais, que *de per se* podem não significar a existência de uma vinculação tal que levaria uma das empresas a vender produtos abaixo do preço de mercado para a outra.

Contudo, o legislador houve por bem incluir essas hipóteses dentre aquelas a serem abrangidas pelo controle dos preços de transferência, e não há qualquer inconstitucionalidade nesse ponto (afinal, o art. 23 tão-somente determina quem será submetido ao controle, e não quem será sancionado – a sanção decorrerá da prática de preços combinados, que não reflitam o *arm's length price*).

No caso ora em exame tem-se que a autoridade fiscal considerou a TEIKON vinculada à GIGABYTE em função de suposta exclusividade como agente distribuidora dos produtos industrializados no Brasil.

Em sede de impugnação a ora recorrida esclareceu, em primeiro, que não detinha exclusividade, na medida em que compartilhada terceirização até 2010 com a DIGITRON, e, em segundo, a relação comercial que detinha com a GIGABYTE não era de agência e distribuição, mas mera terceirista.

A DRJ entendeu que os elementos contidos nos autos evidenciam que não havia exclusividade e que o pacto comercial entre TEIKON E GIGABYTE não era de agência/distribuição conforme contrato contido nos autos com tradução juramentada.

A aferição do acerto ou desacerto da decisão da DRJ na aplicação do 23, X, é alcançada a partir do que previsto no ordenamento jurídico privado e na prática das operações de Comércio Internacional.

É bem sabido que o Direito Tributário vale-se de formas e conceitos próprios do Direito Privado (art.109-10, CTN) que não podem ser alterados deliberadamente pelo intérprete da legislação tributária.

O Código Civil, por sua vez, tem como contrato de agência/distribuição aquele por meio do qual o agente tem “a obrigação de promover, à conta de outra pessoa, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada” (art.710).

Araken de Assis leciona com propriedade que "...o núcleo da sua atividade recai sobre o verbo "promover". É evidente que o verbo "agenciar" se revelaria bem mais preciso. Do agente se espera, relevado o truísmo da expressão, que agencie negócios para o agenciado."(In: REALE& MARTINS-COSTA, Miguel e Judith. (Coord). *Contratos Nominados: Mandato, Comissão, Agência e Distribuição*. SP: RT, 2005, p.197)

O *Collaboration Agreement* acostado aos autos pela ora recorrida quando da impugnação por certo que previa uma "zona determinada" para atuação dessa "2. *Teikon is willing to provide professional service for Gigabyte's product assembling, manufacturing, distributing, as well as, RMA service for Gigabyte to the territory of Brazil.*"

No entanto, vale considerar que não é o fato do contrato prever uma contribuição para atuação da recorrida, nem mesmo, uma zona determinada que torna a relação jurídica pactuada automaticamente um contrato de agência/distribuição, como considerou a título de premissa a fiscalização para entender que tratava-se de pessoa vinculada, nos termos do art.23, X, exigindo-se, assim, a observância nas regras de Preço de Transferência.

No caso ora em exame falta o núcleo do verbo para caracterização do contrato de agência/distribuição: "promover". As lições antes transcritas de Araken de Assis encaixam-se feito luva na medida em que não incumbia a TEIKON a promoção comercial dos produtos por si industrializados por encomenda da GIGABYTE.

Restou devidamente comprovado nos autos que a GIGABYTE possuía relação comercial outra com a GBYTE Consultoria que era responsável pela promoção comercial: pesquisas de mercado, prospecção de clientes, vendas etc.

Subsidiariamente, ainda que entenda-se que ao fato da TEIKON promover as vendas em seu nome implique na caracterização do contrato de agência/distribuição tem-se que verificar outra questão fática determinante para o deslinde do caso respeita: a ausência de exclusividade da atuação da TEIKON.

A Lei n.9430/1996 prevê que para caracterização da vinculação entre as pessoas jurídicas através do contrato de agência/distribuição deve haver exclusividade; o que ausente no caso em exame na medida em que a DIGITRON, também, atuava nas mesmas atribuições que a ora recorrida até determinado momento de atuação da GIGABYTE no Brasil.

A legislação brasileira de preços de transferência prevê ainda acerca da exclusividade que esta se dá parte ou todo território (II), a exemplo do Brasil, e que será constatada no contrato ou na prática das operações comerciais (III).

O Contrato apresentado originalmente pela recorrida não permite inferir que a recorrida detivesse exclusividade. O simples fato de estar prevista sua atuação em zona determinada "*to the territory of Brazil*" não indica exclusividade. Ademais, é próprio da prática de operações comerciais de terceirização da industrialização por encomenda que cada um dos agentes econômicos parceiros incumba-se de determinadas etapa de industrialização as vezes em diferentes países podendo, perfeitamente, atender uma mesma zona determinada, são as cadeias globais de valor no Comércio Internacional.

A terceirização da produção industrial pode ser compreendida no Comércio Internacional de bens eletrônicos como a prática das sociedades detentoras de marcas registradas (GYGABYTE) em se concentrar nas suas atividades fins e repassar a "terceiros" aquelas atividades fabris e de produção em outros países, que podem ser delegadas com baixos custos a terceiros (TEIKON) sem a necessidade de realização de todo um investimento fixo em parque fabril no exterior.

No setor da recorrida de eletroeletrônicos tal prática é antiga no Comércio Internacional conhecida com *Electric Manufacturing Services- EMS*, o que contraria o entendimento defendido na atuação, na medida que ausente qualquer vinculação conforme visto dantes e quanto ao menos o propósito de manipulação de preços a justificar a imposição das regras de preços de transferência.

Nessa perspectiva, tem-se, assim, que a terceirização da produção (*EMS*) é forma de organização de negócios altamente praticada no Comércio Internacional, por ser mais eficaz e adequada para a consecução das atividades empresariais em Investimento Estrangeiro Direto que, no entanto, não demanda a construção de todo um parque fabril, além do que é permitida pela legislação civil não correspondendo jamais a contrato de agência/distribuição conforme antes visto, mas, mera prestação de serviços.

Restou esclarecido nos autos que a GBYTE Consultoria era quem realizava toda a gestão comercial de esforço de vendas, de pesquisa de mercado e logística da GIGABYTE no Brasil ao que ausente, assim, o núcleo "promover" na atuação da recorrida, portanto, equivocada sua categorização como pessoa vinculada.

Tem-se, ainda que as práticas comerciais no caso em concreto evidenciam que não havia exclusividade da GIGABYTE na manufatura ao que peço vênia aos colegas para proceder transcrição de trecho da decisão da DRJ, vejamos:

Indaga-se se poderiam as práticas operacionais vistas no caso contradizerem o que estabeleceu o contrato, ou seja, firmarem que, em verdade, há, sim, exclusividade entre as empresas. Até poderiam, mas não me parece que seja o caso. Especialmente pelo teor dos demais pontos do contrato, que denotam nitidamente que se trata de avença entre pessoas que fazem negócio como partes independentes. Como estabelece a sua Cláusula 7, “ ... *O presente Contrato não cria qualquer agência, empreendimento conjunto ou sociedade entre a GBT e a TEIKON*”.

Mais ainda, no sítio da Gigabyte Technology Co. Ltd., quando se pesquisa os seus distribuidores no Brasil (<http://www.gigabyte.com/where-to-buy/where-to-buy.aspx#3>) encontramos mais de 21 empresas, o que enfraquece a tese de único distribuidor.

Indo além, como destacou a impugnante, há que se mencionar que ao menos uma outra empresa no Brasil, a Digitron, manufatura no Brasil os produtos da Gigabyte Technology Co. Ltd., como podemos ver em seu sítio na internet (http://www.digitron.com.br/digitronnovo/empresa_trajetoria.php) :

Trajatória

Grupo DIGITRON foi fundado em São Paulo no ano de 1986. Em 1990 iniciou a fabricação de placas de rede e em 1992 já era líder neste mercado. O crescimento do grupo foi sempre sólido. As parcerias estratégicas de tecnologia deram ao grupo as ferramentas para crescer num mercado freqüentemente dominado pelo "gray market". A partir de 1995 o grupo iniciou suas atividades em Manaus e já nesta época colocou em operação sua primeira máquina de inserção já bastante avançada para a época, continuando e fortalecendo o seu plano de expansão.

Com o objetivo de estar próxima aos grandes mercados consumidores e fornecer melhor suporte e assistência técnica aos seus clientes, em 2000 a Digitron concentrou suas atividades administrativas e de assistência técnica em prédio próprio de 800m2 em São Paulo.

A partir de 2001 a DIGITRON iniciou e consolidou uma parceria com a Gigabyte, um dos maiores fabricantes mundiais de TI e passou a fabricar os produtos Gigabyte no Brasil. Em 2003 a Digitron se consagrou como um dos maiores parceiros mundiais da Gigabyte, passando a operar em todas as suas linhas com a marca Gigabyte.

A evolução deste relacionamento transformou a marca Gigabyte numa das mais conhecidas e a mais utilizada pela grande maioria dos fabricantes brasileiros de computadores. Os números e o posicionamento no mercado em geral atestam o sucesso desta parceria. Entre 2003 e 2005 as placas mães Gigabyte foram as líderes absolutas de vendas nos segmentos de: Varejo, Governo, Automação Bancária, Automação Comercial, Distribuição

(...)

Esse é mais um ponto que debilita a conclusão de que a impugnante teria um tipo de vinculação de exclusividade com a empresa Gigabyte Technology Co. Ltd. a exigir que se apurem ajustes de preço de transferência com relação às operações entre ambas.

Do exposto, não subsiste a premissa fixada pela fiscalização de que havia vinculação entre a recorrida e a GIGABYTE ao que não há razões, assim, para aplicação das regras de preço de transferência com base no art.23, X, da Lei n.9430.

Ante a revelia da recorrida no procedimento fiscalizatório a autoridade fiscal, partindo da equivocada premissa antes esclarecida, empreendeu apuração do preço de transferência, também, de modo equivocado conforme descrito pela DRJ, vejamos:

3.2 Da apuração do preço de transferência pela Fiscalização:

Considerando a ausência de resposta da recorrida ao TIF fiscalização, a partir dos documentos que dispunha, adotou o método PRL 60 para apuração dos preços de transferência nas operações entre a recorrida e a GIGABYTE, nos termos do arts. 12 e 40, da IN 243.

A fiscalização, no entanto, empreendeu apuração em descompasso ao previsto na legislação brasileira na medida em que admitiu não ter feito apuração produto a produto nos termos do art.5º, da IN 243 c/c art.18, Lei n..9430.

A decisão da DRJ também se revela irretocável nesse ponto ao que peço vênha para transcrever as razões de decidir lá lançadas: "Desse modo, para cada produto considerado, deve-se apurar o ajuste correto. Uma das razões para tal é que não pode haver compensações de ajustes inter produtos. Ou seja, um excesso de custo de um ou mais produtos não pode ser compensado com a deficiência de custos de outros produtos."

Vale notar que a decisão encontra, inclusive, suporte na jurisprudência deste Eg. CARF, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ – Ano-calendário: 2008

(...)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRODUTO A PRODUTO. Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados para cada produto. Eventual ajuste a maior de um determinado produto não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor relativos a outros produtos. (Acórdão 1301001.782, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Federais – CARF, em sessão de 03 de março de 2015)

Compartilho de igual entendimento que a DRJ quanto a insubsistência da apuração empreendida pela fiscalização que deve ser, assim, cancelado o auto de infração.

3.3 Operações de comércio exterior com pessoas em país de tributação favorecida-paraisos fiscais:

Consta ainda que a recorrida informou DIPJ ter realizado operações com país de tributação favorecida (Hong Kong) ao que adicionou o montante de R\$613.919,06 ao lucro líquido.

A fiscalização, no entanto, sem afastar as informações prestadas pela contribuinte na DIPJ apurou o que seria valor total de importações de Hong Kong naquele ano somou ao valor de importações de pessoa supostamente vinculadas alcançando total de valor importado a se sujeitar à apuração de preços de transferência.

A aplicação de regras de preço de transferência nas transações com países de tributação favorecida tem caráter objetivo; basta que a outra empresa seja situada em país com tributação favorecida (definido pela lei como o que tributa a renda em percentual menor ou igual a 20%) para que as transações entre as companhias sejam sujeitadas às regras de controle dos preços de transferência.

Muito embora as duras críticas que o art. 24 da Lei nº 9.430/96 recebeu de inconstitucional por afronta à isonomia e à livre iniciativa (MOSQUERA, Roberto Quiroga. *O Regime Jurídico-Tributário dos Preços de Transferência e a Lei nº 9.430/96*. Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 1997, p. 101.) tem-se que milita em favor de si o princípio de presunção de constitucionalidade, portanto, plenamente aplicável.

Ademais, não é o fato de haver presunção absoluta de que todas e quaisquer operações realizadas com empresas sediadas em países com tributação favorecida que faz com que sanções serão aplicadas. Quer-se, tão-somente, que as operações com países onde a tributação é menor que a média mundial sejam analisadas com maior detalhamento pela Receita Federal. Nessa ótica, não há violação a preceito constitucional, mas sim fiel observância à isonomia e à tributação pela capacidade contributiva (que será auferida com maior detalhamento nesta hipótese).

Apesar da constitucionalidade da norma tem-se que o procedimento da fiscalização foi equivocado na medida em que a recorrida já havia procedido ao ajuste conforme informado em sede da DIPJ relacionando para cada produto o resultado dessa apuração ao que escoreito o procedimento empreendido pela recorrida.

3. Conclusão:

Do exposto voto por negar provimento ao RO e manter a exoneração do crédito tributário.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Processo nº 10283.722006/2014-70
Acórdão n.º **1402-002.758**

S1-C4T2
Fl. 1.121
