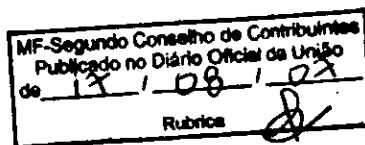




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

Recorrente : HEWLETT PACKARD BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo à Cofins é de dez anos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 03 / 08 / 07

Maria Luzimar Novais
Mat. S/Ape 91641

ISENÇÃO. As vendas para Zona Franca de Manaus não são isentas de Cofins, conforme determina legislação vigente à época dos fatos geradores glosados pelo Fisco.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. VALORES REPASSADOS PELA MATRIZ, SITUADA NOS EUA, DECORRENTE DE DIFERENÇA APURADA ENTRE O LUCRO FINAL DAS OPERAÇÕES REALIZADAS COM PESSOAS VINCULADAS E O LUCRO MEDIO PRATICADO NO MERCADO EM OPERAÇÕES NÃO VINCULADAS. Os valores relativos à diferença apurada pela matriz, localizada fora do Brasil, entre o lucro obtido em operações realizadas com pessoas vinculadas e o lucro médio praticado no mercado em operações com pessoas não vinculadas, enviados para a empresa vinculada, localizada no Brasil, constitui base de calculo da Cofins e do PIS para a segunda.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
HEWLETT PACKARD BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Flávio de Sá Munhoz que dava provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas do ajuste do preço de transferência e apresentará declaração de voto. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Selmo Mesquita, e pela Procuradoria da Fazenda Nacional o Dr. Alexey Fabiani Vieira Maia.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manafra
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Alves Ramos e Airton Adelar Hack.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	03 / 02 / 07
 Maria Luzimar Novais Mat. Siapc 91641	

2º CC-MF
Fl. _____

Recorrente : HEWLETT PACKARD BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração, lavrado em 03/02/04, objetivando a cobrança da Cofins relativa aos períodos de apuração de fevereiro, março, julho e dezembro/99 em virtude de a contribuinte ter excluído da base de cálculo da contribuição neste período às vendas para empresas situadas na ZFM com base na liminar concedida pelo STF na ADIN nº 2.348-9 e os descontos recebidos no montante de R\$ 200.278.400,00 (mês de dezembro), uma vez que tal desconto não se caracteriza como incondicional.

A contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa:

- 1) decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário por já haver se passado mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador;
- 2) o fato de a contribuinte não ser parte da solução de consulta especificada no ADE Cosit nº 42/02 não implica em que não possa se beneficiar do entendimento nele esposado, ainda mais quando tal pronunciamento da SRF foi motivado pela decisão do STF;
- 3) a Lei Complementar nº 70/91 já determinava no seu art. 7º a exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas de exportação, este dispositivo foi revogado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2037, a qual teve a eficácia da expressão "Zona Franca de Manaus" suspensa por força na medida cautelar na ADIN nº 2348-9;
- 4) nos termos do Decreto-Lei nº 288/67 as mesmas vantagens fiscais asseguradas às operações de exportação devem ser dadas às vendas para a ZFM, tendo sido assegurado pelo ADCT toda a estrutura de incentivos em prol da ZFM pelo prazo de 25 anos a partir da promulgação da Constituição, devendo por consequência os benefícios das operações de exportação serem estendidos para as vendas à ZFM;
- 5) importou equipamentos de informática de sua matriz localizada nos EUA, tendo pago pelas mercadorias valores preestabelecidos de acordo com a política de preço do grupo empresarial, sendo que no final de 1999, a matriz, observando as regras de preços e transferências aplicáveis a todos os países membros da OCDE e aos EUA, realizou comparações finais dos resultados auferidos nas transações realizadas com pessoas domiciliadas em outros países (regra de "transfer pricing");
- 6) os preços praticados para cada produto são pré-estabelecidos no início de cada ano-calendário e os efeitos destes preços, no resultado de cada uma das empresas vinculadas, são avaliados no final do período em comparação com resultados auferidos nas transações realizadas, no mesmo período, entre pessoas não vinculadas;
- 7) verificando que o lucro final das operações realizadas com pessoas vinculadas excedeu o lucro médio praticado no mercado em operações não vinculadas. a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 03 / 08 / 07
Maria Luzimar Novais
Mat. Siapc 91641

2º CC-MF
Fl.

matriz creditou em favor da subsidiária brasileira os valores correspondentes às diferenças apuradas relativos às exportações realizadas em 1999, a serem ressarcidas em 2000;

8) identificado excesso nas operações praticadas com pessoas vinculadas este é quantificado e destinado à pessoa vinculada na forma de ressarcimento de custo originalmente incorrido, sem vinculação a qualquer evento ou condição que dependa da adquirente;

9) nas importações isto equivale a uma redução de custos, ou seja, da aquisição dos bens;

10) os arts. 2º e 3º da Lei nº 9718/98 em momento algum se prestaram a tributar qualquer valor que não seja efetivamente receita;

11) impossibilidade de se considerar tais valores como receitas pelas normas e praticas contábeis do Brasil, segundo obra da FIPECAFI; e

12) segundo o Manual de Contabilidade, Normas Praticas e Contábeis e a Lei das SA, tais valores representam contas redutoras de custos e não receitas da empresa.

A DRJ em Campinas - SP julgou o lançamento procedente.

Cientificada em 07/04/05 a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial, apresentando , ainda, detalhadamente, todas as operações de importação e exportação realizadas pela empresa no ano de 1999.

Foi efetuado deposito recursal segundo informação de fl. 625.

É o relatório.

124.6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 08 / 07
Maria Luzimar Novais
Mat. Siap nº 91641

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser analisado.

Em relação à decadência do direito de constituir o crédito da Cofins, tem-se que seu prazo é de 10 anos, e não 5 anos, como alegou a impugnante. Observemos, o art. 150, §4º do CTN, que assim dispõe:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Como se verifica, a norma do CTN estipula regra geral de prazo à homologação, deixando facultado à lei a prerrogativa de estipular, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito.

A Cofins é contribuição destinada a financiar a Seguridade Social, nos termos do art. 195, inciso I da Constituição Federal, sendo-lhe aplicáveis, portanto, as normas específicas da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no Diário Oficial da União em 25/07/1991 e republicada em 11/04/1996, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, e cujo art. 45 prevê:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; (...)

Desta forma, quando da lavratura do Auto de Infração em tela (03/02/04), ainda não decaía o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento relativo aos períodos de fevereiro, março, julho e dezembro/99 uma vez que a Peça Infracional foi lavrada antes de transcorridos os dez anos previstos na lei.

Vale ressaltar aqui que a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, a larga maioria votou pelo reconhecimento do prazo decedencial para a Cofins.

Verifica-se que idêntico posicionamento foi adotado pela Segunda Turma do STJ quando do julgamento do RESP 475559/SC, datado de 17/11/2003, tratando de contribuições previdenciárias, cuja ementa encontra-se assim transcrita:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

124.7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 03 / 08 / 07	
Maria Luzimyr Novais Mat. Sique 91641	

2ª CC-MF
Fl.

PREScrição. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

CF/88 E LEI Nº 8.212/91.

1. A Constituição Federal de 1988 tornou indiscutível a natureza tributária das contribuições para a seguridade. A prescrição e decadência passaram a ser regidas pelo CTN cinco anos e, após o advento da Lei nº 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal.

2. In casu, o débito relativo a parcelas não recolhidas pelo contribuinte referentes aos anos de 1989, 1990 e 1991, sendo a notificação fiscal datada de 07.04.97, acha-se atingido pela decadência, salvo quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 25 de julho de 1991, quando entrou em vigor o prazo decenal para a constituição do crédito previdenciário, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

3. Recurso Especial parcialmente provido.

No que diz respeito à isenção para as saídas para a Zona Franca de Manaus esta matéria foi brilhantemente enfrentada pela Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins quando do julgamento do RV 122.018, motivo pelo qual adoto as razões de decidir constantes daquele processo, que transcrevo:

"No que se refere às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:

"Art 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."

O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, estabeleceu as condições para a concessão de isenção, assim dispondo:

"Art.1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e

V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

Parágrafo único . A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

134/7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	03 / 09 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641	

2º CC-MF
Fl.

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.

(...)"(grifou-se)

Por sua vez, a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, em seu art. 1º alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, para isentar da Cofins as receitas provenientes das hipóteses adiante mencionadas, determinando ainda no seu art. 2º que seus efeitos retroagissem aos fatos geradores ocorridos a partir do dia 1º de abril de 1992, data de início dos efeitos do disposto na referida Lei Complementar nº 70, de 1991.

"Art. 1º O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992." (grifou-se)

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições até a Medida Provisória nº 2.034-24, de 23 de novembro de 2000, redefiniu no seu art. 14 as regras de desoneração da contribuição em tela nas hipóteses especificadas e revogou expressamente todos os dispositivos legais relativos a exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	03 / 08 / 02
Maria Luzimar Novais Mat. Siap 91641	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

A respeito do instituto da isenção, deve ser lembrado que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 111, que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Não procede a argumentação da recorrente de que, para fins de isenção da Cofins, teria o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, equiparado a venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro à exportação brasileira para o exterior. O referido dispositivo estabelece:

"Art.4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro." (grifou-se)

Sobre o alcance do artigo referido, deve ser ressaltado que abrangia tão-somente os efeitos fiscais previstos na legislação então vigente, conforme norma inserta no dispositivo suso transcrito, verbalizada na expressão seguinte: constante da legislação em vigor.

De outro lado, essa equiparação não é absoluta, podendo ser mitigada para não alcançar incentivos fiscais que o legislador pretendeu ou pretenda estender exclusivamente às exportações efetivas para o exterior. Para que não paira dúvida do aqui afirmado, basta dar uma espiada na norma inserta no artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, que se transcreve abaixo:

"Art. 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-Leis nºs 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de "drawback".

Veja-se que o legislador, no dispositivo legal acima transcrito, restringiu o alcance da equiparação em comento para evitar que os incentivos específicos para a exportação, previstos nos diplomas legais enumerados nesse artigo 7º, fossem estendidos às remessas para a Zona Franca de Manaus.

Se o legislador pretendesse contemplar, indistintamente, com a isenção dessa contribuição, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, teria feito constar expressamente na legislação específica da Cofins, mas isso não foi feito, ao contrário, dispôs inequivocamente que a isenção não alcança as vendas efetuadas a empresas estabelecidas nessa área de livre comércio, como disposto no parágrafo único do artigo 1º do Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art.7º da Lei Complementar nº 70, de 1991.

Por seu turno, a discussão a respeito do art. 40 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, conforme dito preliminarmente, não será realizada por considerar que o contencioso administrativo não é o foro próprio e adequado para questionamentos de natureza constitucional.

Registre-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 2.348-9, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, na sessão plenária do dia 7 de dezembro de 2000, deferiu medida cautelar quanto ao disposto no inciso I do § 2º do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 07 / 08 / 07	
Maria Luzimar Novais Mat. Sign. 91641	

2º CC-MF
FL

artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, suspendendo ex nunc a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus".

Acatando a liminar concedida pelo STF, na edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi suprimida a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14 que constava de suas edições anteriores.

Assim, enquanto não julgada definitivamente, a ADIN apenas suspende a eficácia da incidência de Cofins sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus a partir da concessão de liminar pelo STF. Vale observar que o § 1º do art. 11 da Lei nº 9.868, de 1999 determina que "a medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa."

Portanto, os efeitos da liminar concedida não se aplicam aos períodos anteriores a 18/12/2000 (data da concessão da medida Liminar pelo STF no ADIN nº 2348-9), primeiro em virtude dos efeitos *ex nunc* concedidos pelo Tribunal, e segundo porque a alteração normativa incidiu sobre a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.

Quanto à aplicação do disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91 às vendas à ZFM, é de se observar que o referido dispositivo legal contempla apenas as operações de exportação e o CTN no seu art. 111, inciso II determina que se interpreta literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção. Assim sendo, não se pode estender os efeitos do disposto no referido art. 7º, bem como do disposto no Decreto-Lei nº 288/67, uma vez que naquele dispositivo consta expressamente que só diz respeito à legislação em vigor quando da sua edição, o que não é o caso dos autos.

No que tange aos valores relativos aos créditos realizados pela matriz – situada nos EUA – a título de ressarcimento de custo originalmente incorrido, em virtude da observância das regras de preços de transferências aplicáveis aos países membros da OCDE e aos EUA, o que vem a ser "preço de transferência" (*transfer price*).

Como é consabido, nas últimas décadas as empresas expandiram-se e ultrapassaram as fronteiras nacionais em busca de novos mercados, objetivando ganhos de escala, redução de despesas e ganhos de lucratividade. Este processo ficou conhecido como globalização.

O aspecto tributário, como não poderia deixar de ser, tornou-se um componente importante nesse processo, considerando que os estados nacionais tributam de forma diferenciada os lucros das empresas. Nesta quadra, a estruturação dos negócios passou a objetivar também a economia de tributos, passando a "transferência de preços" a ser um instrumento eficaz para reduzir estrategicamente os lucros, pelo aumento de custos ou redução de preços, transferindo-os (intragrupo) para países de tributação mais favorecida, quando não para paraísos fiscais.

Quando uma pessoa jurídica vende um bem ou presta um serviço a outra o faz mediante a fixação de um preço, praticado em regime de livre oferta e concorrência. Porém, quando as pessoas jurídicas envolvidas são partes vinculadas, o preço praticado é denominado "preço de transferência", por não observarem, a princípio, as práticas de mercado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 03 / 08 / 07	
Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641	

2ª CC-MF
Fl.

O *Internacional tax glossary*, do IBDF, conceitua “preço de transferência” como a determinação dos preços a serem cobrados entre empresas relacionadas (particularmente pelas companhias multinacionais) relativamente a transações entre os membros do grupo econômico. Considerando que estes preços, via de regra, não são livremente negociados, divergirão daqueles praticados em regime de livre concorrência, entre partes não relacionadas.¹

Por via de consequência, as operações realizadas internacionalmente por empresas relacionadas passaram a ter relevância fiscal, considerando a possibilidade de terem sido efetuadas com a prática de preços visando: (i) transferir base de cálculo de tributo de países de maior tributação para países de menor tributação; (ii) compensar bases de cálculo negativas com positivas; (iii) diminuir a base de cálculos dos tributos indiretos; ou, ainda, (iv) diferir o pagamento de tributos.

Destarte, a transferência de preços pode servir, mediante atos de importação e de exportação de bens e serviços praticados entre pessoas relacionadas, em dissonância com o princípio *arm's length*, como forma de planejamento tributário, visando reduzir a tributação geral do conglomerado econômico.

Em decorrência destas práticas, os países introduziram em seus sistemas tributários mecanismos legais para impedir ou conter a prática de “preços de transferência”, mediante a adoção de métodos que permitam identificar as operações entre pessoas relacionadas, controlar as operações realizadas e ajustar os preços aos praticados no mercado.

Assim, o controle das administrações fiscais sobre os preços de transferência é obtido mediante a utilização de métodos legais que objetiva indicar o preço médio (preço de referência) a ser considerado nas operações com partes relacionadas, cujo resultado poderá, se divergente, determinar retificação de preços (e eventual ajuste contábil) fixados em valores divergentes (inferior ou superior) daqueles praticados com observância do princípio.

Logo, os métodos de controle fiscal de cada país objetivam garantir que os preços considerados para apurar a receita ou o custo das pessoas jurídicas e, por conseguinte, o lucro, se aproximem, dentro do possível, dos preços praticados em condições de livre concorrência.

Indubitável que o controle de preços de transferência está relacionado com a formação da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro (no Brasil, imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido), de maneira que a diferença emergida do confronto do preço praticado na exportação ou na importação de bens ou serviços e o preço de referência (at *arm's length*), seja adicionada à base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro no período de apuração. Disto não se tem dúvidas.

No Brasil, a legislação que disciplina o “preço de transferência” foi introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 9.430, de 1996, estabelecendo, em apertada síntese:

- a) nas importações, que os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos adquiridos de pessoas vinculadas somente serão dedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido até o valor que não exceda ao preço determinado, segundo

¹ *Internacional tax glossary*. 3ª Ed. Amsterdam (apud *Direito Tributário Internacional*, Heleno Torres, Ed. Revistas dos Tribunais, 2001).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 07 / 08 / 07	
Maria Luzia Novais Mat. Sique 91641	

2ª CC-MF
Fl.

um dos métodos previstos na lei ², ou seja, o excesso de custo será adicionado à base de cálculo dos tributos; e

b) nas exportações, quando as receitas auferidas nas operações com pessoas vinculadas forem inferiores a 90% do preço médio praticado (preço de referência) no mercado brasileiro no mesmo período fiscal e mesmas condições de pagamento, que ficarão sujeitos ao arbitramento, segundo um dos métodos estabelecidos na lei ³, ou seja, a diferença - receita a menor - será adicionada na apuração da base de cálculo dos tributos. O diferencial de 10% constitui-se em uma margem de segurança (*safe harbour*) concedida ao contribuinte.

Como já mencionado a diferença decorrente da comparação do preço praticado na exportação ou na importação de bens ou serviços e o preço de referência deve ser adicionada à base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro no período de apuração, conforme estabelece os arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430, de 1996. Vejamos:

"Art. 18

.....
§ 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."

Art. 19.

.....
§ 7º A parcela das receitas, apurada segundo o disposto neste artigo, 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 e do lucro arbitrado."

Desse modo, verifica-se que o ajuste a ser efetuado nos termos da Lei é meramente fiscal, mediante adição das diferenças apuradas – custos ou receitas – à base de cálculo do tributo. Fica claro, assim, que não há interferência nos negócios jurídicos, nos preços praticados ou no lucro contábil das empresas, mas, tão somente, ajuste fiscal necessário para repor a correta base de cálculo dos tributos, quando aviltada pela prática de "preço de transferência".

Quanto à questão acerca de os ajustes decorrentes do preço de transferência constituírem renda para as empresas é evidente que se os ajustes impostos pela legislação servirem para corrigir eventuais distorções do lucro contábil da pessoa jurídica, aproximando o resultado da efetiva renda da empresa, são renda.

² Métodos utilizados nas operações passivas (importações): Preços Independentes Comparados (PIC); Preço de Revenda Menos Lucro (PRL); Custo de Produção mais Lucro (CPL).

³ Métodos utilizados nas operações ativas (exportações): Preço de Vendas nas Exportações (PVEX); Preço de Venda por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA); Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV) e Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros (CAP).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 07 / 08 / 07	
Maria Luziana Novais Mat. N.º 91641	

2º CC-MF
Fl.

Luis Eduardo Schoueri in Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, 2006, defende a idéia de que, em decorrência do processo de globalização, o lucro contábil “deixa de ser um parâmetro necessariamente confiável para a apuração da riqueza gerada pela pessoa jurídica: sendo ele o resultado aritmético das transações efetuadas, apenas servirá ele de medida de renda se os negócios se celebrarem entre partes independentes. Assim, a idéia de que o lucro contábil serviria para apurar a renda ganha uma condicionante: desde que o lucro reflita preços de mercado”.

Ou seja, para este autor, o preço de transferência há de ser considerado renda para as empresas exatamente porque tais reajustes refletem a efetiva riqueza gerada pela empresa, ainda que tais valores sejam registrados extra-contabilmente.

Feitas as considerações necessárias sobre o conceito de “preço de transferência”, prática, finalidade, conteúdo, controle e efeitos, em âmbito mundial, bem assim o seu disciplinamento no ordenamento jurídico brasileiro, passamos a discorrer sobre a matéria objeto do litígio nos presentes autos.

A matéria litigada, recordemos, versa sobre a não inclusão na base de cálculo da Cofins dos valores correspondentes aos ressarcimentos de custos e complementos de preços, respectivamente, das importações e das exportações, creditados pela matriz da recorrente domiciliada nos EUA, apurados pela aplicação dos métodos da OCDE para determinação de “preço de transferência”.

Vale aqui ressaltar que o Brasil não é membro da OCDE não estando, por consequência, obrigado por qualquer de suas resoluções. As normas expedidas pela OCDE não produzem efeitos vinculantes no Brasil.

A recorrente alega, no que diz respeito aos complementos de preços praticados nas exportações, que tais valores são isentos da incidência da Cofins e do PIS, com base no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Em relação aos ajustes das importações, aduz que se tratam de ressarcimentos, redutores de custo, o que não se pode confundir com receita e nem com descontos obtidos, tributáveis pela Cofins e pelo PIS, tendo em vista que decorreram de uma imposição legal.

Como já dito anteriormente a legislação fiscal de controle dos preços de transferência não interfere no conteúdo econômico ou comercial das transações entre empresas interligadas, efetivando-se o interesse fiscal unicamente na recomposição extracontábil da base de cálculo dos tributos.

No caso vertente, por iniciativa da própria recorrente, os ajustes foram efetuados diretamente na contabilidade da empresa, produzindo efeitos nas contas patrimoniais e no lucro contábil, em contrapartida aos ajustes realizados na empresa matriz, a partir da observância dos métodos da OCDE para a fixação de preços de transferência. Se os ajustes não fossem realizados contabilmente, acompanhando o procedimento adotado pela matriz, o lucro consolidado do conglomerado restaria distorcido.

Ressalte-se que os ajustes contábeis realizados pela recorrente tem efeito relevante na determinação da base de cálculo dos tributos. Em relação ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido, por exemplo, as respectivas bases de cálculo foram



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 03 / 08 / 07
Maria Luzina Novais
Mat. Siqueira 91641

2ª CC-MF
Fl.

majoradas, o que teria acontecido, também, se as adições fossem adicionadas unicamente para fins fiscais, ou seja, extracontabil.

Em relação à Cofins e ao PIS, no que se refere aos preços praticados nas exportações, a diferença apurada, a partir da observância dos métodos da OCDE para a fixação de preços de transferência, foi acrescida contabilmente ao valor do faturamento anteriormente contabilizado.

Vale observar, como já se disse antes, que os valores de reajustes oriundos do preço de transferência não alteram ou modificam o valor da operação.

A operação de exportação foi e continua sendo aquela realizada, inclusive no seu valor negocial. Os ajustes decorrentes das exigências da OCDE na matriz (EUA) que tiveram reflexo na filial (Brasil) não podem ser confundidos com o valor da operação de exportação realizada, até mesmo porque, se assim o fosse, seria fraude cambial, já que para registro no Banco Central a exportação foi efetuada no valor negocial e não considerando o reajuste advindo do preço de transferência. As alterações relativas a exportações e importações, inclusive de seus valores, devem ser informadas ao Banco Central e, neste caso, não há informação exatamente porque não há alteração no valor da operação.

Embora os ajustes sejam decorrentes de uma operação de exportação com ela não se confundem. As regras de isenção válidas para a operação de exportação não podem ser aplicadas aos reajustes ocasionados pelo preço de transferência exatamente por não ser o último operação de exportação.

De acordo com a legislação brasileira as circunstâncias que podem gerar ajuste de preço, ou seja da operação propriamente dita são as seguintes (IN SRF nº 243/02, art. 9º):

- prazo para pagamento;
- quantidades negociadas;
- obrigação por garantia;
- obrigação pela promoção, propaganda e publicidade;
- obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, padrão e higiene;
- obrigação pelos custos de intermediação;
- acondicionamento; e
- frete e seguro.

No caso em concreto não se trata de nenhuma destas circunstâncias, ou seja, mantem-se o preço da operação de exportação imutável. Os reajustes não podem ser considerados como se alterassem o valor da operação, e conseqüentemente, não se confundem com ela para efeitos da isenção pretendida pela recorrente.

No que tange ao ressarcimento dos valores referente aos ajustes de preços praticados na importação deve ser recordado que referido ressarcimento foi registrado contabilmente, alterando a situação patrimonial da recorrente. Nesse sentido, o ressarcimento obtido dos valores das aquisições de insumos importados se afigura como descontos obtidos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 08 / 07
Maria Luzina Novais
Mat. Siapc 91641

2ª CC-MF
Fl.

Para bem visualizar o efeito patrimonial do “desconto obtido” merece registro a sua forma de contabilização, a partir de uma determinada situação patrimonial.

Vejamos:

Balanco Patrimonial – Levantado em 31/12/2005			
Ativo		Passivo	
Bancos	1.300,00	Contas a Pagar	1.000,00
Mercadorias	1.000,00	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	1.000,00
		Lucro do Exercício	300,00
Total do Ativo	2.300,00	Total do Passivo	2.300,00

A contabilização do “desconto obtido” ensejará um débito em Contas a Pagar (pois deixará de existir a obrigação) e, em contrapartida, a crédito de Descontos Obtidos, digamos, pelo valor de R\$ 100,00. Logo, no balanço seguinte teremos o passivo – Contas a Pagar – reduzido para R\$ 900,00, em contrapartida a uma receita (Descontos Obtidos) também de R\$ 100,00. Vejamos a situação patrimonial, em que o Patrimônio Líquido ficará acrescido de riqueza nova decorrente do ressarcimento/desconto obtido.

Balanco Patrimonial – Levantado em 31/12/2005 – registro dos descontos obtidos			
Ativo		Passivo	
Bancos	1.300,00	Contas a Pagar	900,00
Mercadorias	1.000,00	Patrimônio Líquido	
Despesas	-o-	Capital Social	1.000,00
		Lucro do Exercício	300,00
		Receitas	100,00*
Total do Ativo	2.300,00	Total do Passivo	2.300,00

* No fechamento do Balanço a Receita se converterá em lucro, aumentando o PL para R\$ 1.400,00.

A Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), disciplina em seu art. 177, que a escrituração contábil das empresas deve ser efetuada de acordo com as normas de contabilidade:

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”. (grifei)

Assim, a Lei das Sociedades Anônimas, ao disciplinar a escrituração contábil e ao adotar os princípios de contabilidade geralmente aceitos e os métodos e critérios contábeis, juridicizou conceitos próprios da ciência contábil e econômica.

Ricardo Mariz de Oliveira é categórico ao afirmar que receita “... mesmo sem ter uma única definição geral fornecida pelo direito, é um conceito de direito e será regulado pela norma de direito que for aplicável em cada situação.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 03 / 08 / 07	
Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641	

2ª CC-MF
Fl.

Já o Instituto Brasileiro de Contabilidade - IBRACON, por meio das disposições contidas no Pronunciamento VIII - "Receitas e Despesas / Resultado", traz a seguinte conceituação:

"Receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido".(grifei)

Anteriormente à Lei nº 9.718, de 1998, o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, § 2º.

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei."

Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (grifo nosso).

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

1134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 08 / 07
Maria Luzimar Navais
Mat. SIAPE 01641

2ª CC-MF
Fl.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei nº 9.718, de 1998..

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

"Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnies autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	03 / 08 / 07
Maria Luzimar Nôvais Mat. Siapc 91641	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718, de 1998, é todo ingresso financeiro ou riqueza que entre no patrimônio da empresa, evidenciado na contabilidade, seja ele "entrada financeira, "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Ou seja, independentemente de integrar ou não o patrimônio da empresa, havendo ingresso financeiro em sua contabilidade há receita e, portanto, deve ser tributada de acordo com o disposto na Lei nº 9.718, de 1998.

Assim sendo, não há dúvida de que o ressarcimento obtido (desconto) representa ingresso de riqueza nova na empresa – evidenciado na contabilidade –, devendo, por conseguinte, ser incluída na base de cálculo da contribuição nos termos determinados pela Lei nº 9.718, de 1998.

No que diz respeito às razões da contribuinte acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98 é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

"Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	03 / 09 / 07
Maria Luzimír Novais Nat. Siqueira	

2º CC-MF
Fl.

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos."

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GLANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 03 / 08 / 07	
Maria Luzimar Novais Mat. Shape 91641	

2º CC-MF
Fl.

constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional."

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

Quanto ao argumento de que tais valores correspondem a descontos incondicionais, e, portanto, devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, não pode ser acatado uma vez que para serem incondicionais os descontos devem vir destacados no corpo do documento que ampara a venda ou a compra, sem qualquer condição futura incerta. No caso concreto os "descontos" só são concedidos se no final do resultado do período os lucro final das operações realizadas com pessoas vinculadas exceder o lucro médio praticado no mercado em operações não vinculadas, ou seja, tais valores só são repassados pela matriz às empresas vinculadas se houver diferença positiva entre o lucro havido nas operações praticadas com empresas vinculadas for superior ao lucro médio havido em operações com empresas não vinculadas, ou seja depende, sim de um fato incerto, de evento futuro, que ainda não havia ocorrido à época da realização das vendas.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 03 / 08 / 07	
Maria Luzimar Naveis Mat. Siage 91641	

2ª CC-MF
Fl.

Alem disto, ainda que se considere tais valores como descontos estes teriam sido concedidos por terceiros e não pela recorrente, o que impediria a sua exclusão da base de cálculo da contribuição, nos termos da legislação de vigência sobre a matéria.

É de se observar que tais valores representam ingressos financeiros na contabilidade da contribuinte e, portanto, representam receita na concepção da Lei nº 9718/98, devendo sobre eles incidir a Cofins e o PIS.

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.


NAYRA BASTOS MANATTA



Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

DECLARAÇÃO DE VOTO-VENCIDO DO CONSELHEIRO
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

De acordo com o que foi relatado, a Recorrente HP Brasil, na consecução regular de suas atividades, pratica operações de importação de insumos e bens acabados com empresas relacionadas, sujeitando-se, por essa razão, às regras de preço de transferência brasileiras.

Em vista dessa situação, com base em acordo celebrado entre as empresas do Grupo, a HP Brasil adota os seguintes procedimentos:

- (i) ao final de cada período de apuração, elabora análise comparativa entre o preço efetivamente praticado nas operações e o valor resultante da aplicação de um dos três métodos conferidos pela legislação de regência para cálculo do preço na importação;
- (ii) se constatado preço praticado na importação em montante inferior ao determinado pela legislação de preço de transferência, não é realizado qualquer tipo de ajuste no valor da operação; e
- (iii) do contrário, se apurado preço praticado na importação em montante superior ao determinado pela legislação de preço de transferência, o valor da operação é reajustado, havendo a devolução, pelo exportador, da quantia paga a maior pela HP Brasil.

Em face da situação exposta, a Recorrente se insurge contra a exigência que lhe foi perpetrada, especificamente contra a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores recebidos em razão do reajuste no valor das importações, quando verificado valor praticado na operação em montante superior ao valor apurado pela aplicação das regras relativas ao preço de transferência.

Valores recebidos por ajuste de preço nas importações

A definição do tratamento tributário dispensado aos valores recebidos pela HP Brasil em razão do reajuste do preço praticado nas importações, especialmente no que se refere à sua tributação pelo PIS e pela COFINS, depende da forma como esse recebimento é entendido, somente podendo sofrer a incidência das referidas contribuições, se caracterizado como receita.

A importância na definição da natureza dos valores recebidos em razão do reajuste no valor das importações, por conta do que impõe a legislação de preço de transferência, decorre do disposto nos artigos 1º, §1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003⁴, que, ao

⁴Lei nº 10.637/2002 - A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Lei nº 10.833/2003 - A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Data: 03 / 08 / 07
Assinatura: Maria Luíza de Novais
Mat. Sus. 291011

2º CC-MF
Fl.

definirem a base de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram como critério a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A possibilidade de se entender como receita os valores recebidos pela HP Brasil a título de reajuste do valor das importações decorreria exatamente dessa ampla abrangência conferida ao fato gerador de ambas contribuições, conforme definido pela legislação referida, o que poderia ensejar a exigência do PIS e da COFINS pela fiscalização.

No entanto, a despeito dessa possível interpretação pelos órgãos fazendários, entendemos que o correto tratamento dos valores recebidos pela HP Brasil em razão do reajuste do preço das importações não implica reconhecê-los como receitas.

Ainda que os valores recuperados pela HP Brasil representem entrada de numerário em seu caixa, essa mera entrada deve ser diferenciada da receita propriamente dita, cuja definição pressupõe a efetiva alteração do patrimônio do contribuinte, não se podendo então assim qualificar toda e qualquer movimentação de caixa.

Corroborar com esse entendimento a doutrina de José Antonio Minatel, para quem:

*"Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesa e de custo anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial."*⁵

Essa concepção do conceito de receita também foi incorporada pelas normas contábeis, tendo o IBRACON se manifestado sobre a questão através do pronunciamento reproduzido parcialmente a seguir:

"2. RECEITA corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido. Receita e despesa, como conceituadas neste posicionamento, se restringem genericamente às atividades de empresas comerciais e industriais, não abrangendo, conseqüentemente, as empresas que exploram recursos naturais, transportes, e outras entidades, inclusive as sem fins lucrativos.

3. Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido. Nem sempre a receita resulta, necessariamente, de

receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

⁵ MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP, 2005, p.259



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
03 02 07
Marta Lúcia da Silva
M. Lúcia da Silva

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

uma transação em numerário ou seu equivalente, como por exemplo, a correção monetária de valores ativos."⁶

Tratando também do conceito de receita, a NPC nº 14/2001 trouxe significativa contribuição para definição do vocábulo, especialmente ao vincular de modo expresso o intuito de lucro para caracterização de um recebimento como receita:

"Classificação das receitas

9. As receitas podem ser classificadas ou denominadas como segue:

a. Receita operacional - corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa independentemente da sua frequência. Neste contexto, conseqüentemente, o conceito de receita é de elemento "bruto", e não "líquido", correspondendo em última análise ao valor pelo qual a empresa procura se ressarcir dos custos e despesas e auferir lucro."

O conceito de receita está, portanto, intrinsecamente associado à idéia de sua integração ao resultado do período, de forma a agregar novos valores ao patrimônio da entidade, sempre com intuito de lucro, situação não verificada no caso concreto.

Com efeito, o recebimento de valores pela HP Brasil em razão da alteração do preço praticado na importação para compensação dos ajustes de preços de transferência representa simples retificação do custo de aquisição suportado pela empresa na compra de insumos e produtos acabados, não resultando desse acréscimo de caixa a incorporação de nova riqueza ao patrimônio da empresa.

Em verdade, esse ingresso de numerário visa tão somente recompor anterior desfalque incorrido pela empresa, em razão da importação de itens por valor superior ao que determina a legislação de preço de transferência. Não há, como se nota, o recebimento de novos valores, mas sim recuperação de quantias entendidas como indevidamente pagas pela própria lei.

De fato, conquanto a contrapartida desse reembolso de numerário possa afetar o patrimônio líquido da empresa, justamente por constituir-se como redutora do custo de aquisição de mercadoria ou matéria-prima, tal situação não é suficiente para qualificar esse ingresso de caixa como receita.

Isso porque, a alteração do patrimônio líquido nesse caso não resulta de novos fatos que tenham agregado valores até então estranhos à Companhia. Pelo contrário, a redução do custo de aquisição nesse caso é mera contrapartida da recuperação de valores anteriormente pagos pela importação de insumos e produtos acabados, tendo este ajuste apenas a finalidade de refletir o efetivo custo incorrido pela Recorrente no período, custo este, a propósito, utilizado para apuração do IRPJ e CSLL, bem como para elaboração de todas demonstrações contábeis previstas pela Lei nº 6.404/1976.

Havendo, assim, plena convergência entre o ajuste determinado pela aplicação da legislação de preço de transferência e o valor reembolsado pela HP, natural que se entenda esse ingresso de caixa como reflexo da recuperação de custo, e não propriamente como receita, porquanto, repita-se, visa tão somente a recomposição do patrimônio da empresa.

⁶ Princípios Contábeis, Atlas, 2ª ed., p. 112



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

03 02 07
[Assinatura]

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.002748/2004-54
Recurso nº : 130.075
Acórdão nº : 204-02.526

No caso dos autos não há dúvida sobre tal convergência, sendo suficientes à essa constatação o "Acórdão sobre Práticas de Preços de Transferência- 0200.004.412" e o Relatório da auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu, datado de 5 de maio de 2005 (fls. 316 e segs.), que bem demonstram que os valores recebidos referem-se aos ajustes no custo de aquisição definidos pela aplicação da legislação de preço de transferência, vinculando esses recebimentos à respectiva Declaração de Importação, bem como ao critério utilizado pela empresa para definir o valor de cada importação, dentre os métodos definidos pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para afastar do lançamento perpetrado a exigência de PIS e da COFINS sobre os valores recebidos pela Recorrente a título de reajuste do valor pago por importações, por não condizerem com o conceito de receita.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.

[Assinatura]
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ